

§ 8

Ermittlung des Einkommens

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

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ²Bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 sind die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich. ³Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 Prozent der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen.

(2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

(3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. ³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. ⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. ⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. ⁶In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

(4) (weggefallen)¹

(5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

(6) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zulässig.

(7) ¹Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 sind

1. bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben;
2. bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. ²Satz 1 gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nach-

¹ Der Text der zuletzt geltenden Fassung des Absatzes 4 ist in Anm. 460 abgedruckt.

weislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

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

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

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

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

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

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

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

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), Abs. 6 zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

...

(6)¹§ 8 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.²§ 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 getätigt wurden.³§ 8 Abs. 4 in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung ist neben § 8c des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt.⁴§ 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.⁵Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) verfahren worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend.⁶Entfällt nach dem 18. Juni 2008 erstmals die Mehrheit der Stimmrechte nicht mehr unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts oder tragen trotz Bestehens des Stimmrechtserfordernisses nach diesem Tag erstmals auch andere als diese Gesellschafter die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften, ist Satz 5 für Veranlagungszeiträume vor 2012 nicht mehr anzuwenden.⁷§ 8 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.⁸Der zum 31. Dezember 2008 für einen Betrieb gewerblicher Art, der durch eine Zusammenfassung entstanden war, festgestellte Verlustvortrag, gilt als in diesem Betrieb gewerblicher Art entstanden.⁹§ 8 Abs. 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.¹⁰Ein auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellter Verlustvortrag ist sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 aufzuteilen, die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge gelten als Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes in dem folgenden Veranlagungs-

zeitraum. ¹¹Für den Verluſtrücktrag nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes in den Veranlagungszeitraum 2008 ist die Summe der sich im Veranlagungszeitraum 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend. ¹²Nach Inkrafttreten des Artikels 4 des Gesetzes vom 12. August 2008 (BGBl. I S. 1672) ist Satz 9 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „Satz 5“ die Angabe „Satz 8“ tritt. ¹³§ 8 Absatz 9 Satz 8 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ¹⁴§ 8 Absatz 10 Satz 1 in der Fassung des Artikels 17 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden.

Autoren: Dr. Thomas **Eisgruber**, Ministerialrat, München (Anm. 250–329)

Dipl.-Finw. Heike **Janetzko**, Regierungsrätin, München (Anm. 250–329)

Norbert **Meier**, Städtischer Rechtsdirektor, Essen, und Dipl.-Kfm. Thomas **Semelka**, Wirtschaftsprüfer, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Essen (Anm. 500–599)

Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am BFH, München (Anm. 1–59, 65–99, 200–229, 250–329, 380, 470–499, 600–612)

Dr. Klaus **Stein**, Rechtsanwalt/Steuerberater, WMS Treuhand, Osnabrück (Anm. 170–199, 230–249)

Dr. Stefan **Wilk**, Richter am FG, Köln (Anm. 100–169)

Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn (Anm. 60–64, 330–379)

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 8	1		
II. Rechtentwicklung des § 8	2		
III. Bedeutung des § 8	3		
IV. Geltungsbereich des § 8	4		
V. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	5		
2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG			
a) Verhältnis zu §§ 2, 2a, 2b, 3 Nr. 40, 3c EStG	6	b) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG über die Gewinn- und Überschussermittlung	7
		c) Verhältnis zu den Vorschriften über den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10i EStG)	8
		d) Verhältnis zu §§ 34c, 49 EStG	9
		3. Verhältnis zu den Bestimmungen des GewStG und des AStG	10
		4. Verhältnis zu Bestimmungen des internationalen Rechts	11

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1			
1. Grundinformation zu Abs. 1	13		
2. Rechtsentwicklung des Abs. 1	14		
3. Bedeutung des Abs. 1	15		
II. Verweisungsgegenstand: Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (Abs. 1 Satz 1)			
1. Einkommensbegriff für Körperschaften	16	bb) Nicht steuerbare und steuerfreie Vermögensveränderungen	22
2. Einkommensermittlung der Körperschaft	17	cc) Einlagen bei Körperschaften	23
3. Rechtsfolge: Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften von EStG und KStG (Abs. 1 Satz 1)		dd) Verluste von Körperschaften	24
a) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG	19	ee) Besonderheiten bei der Einkommensermittlung land- und forstwirtschaftlich tätiger Körperschaften	25
b) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG; Einzelfragen bei der Ermittlung des Einkommens			
aa) Gesetzliche Grundstruktur	21		
		III. Sonderregelung für die Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand (Abs. 1 Satz 2)	
		1. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 4	27
		2. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht erforderlich	28
		IV. Bestimmung des Einkommens inländischer öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten (Abs. 1 Satz 3)	29

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2	
1. Grundinformation zu Abs. 2	30	1. Voraussetzungen des Abs. 2	
2. Rechtsentwicklung des Abs. 2	31	a) Unbeschränkte steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1)	34
3. Verfassungsmäßigkeit und Unionsrechtskonformität des Abs. 2	32		

	Anm.
b) Unbeschränkt steuerpflichtige Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2)	35
c) Unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3)	36
d) Keine Anwendung des Abs. 2 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6	37
2. Rechtsfolgen des Abs. 2	39

III. Sonderfragen zur betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft

1. Problemlage und Rechtsentwicklung	41
2. Betriebliche Sphäre und gesellschaftliche Veranlassung	42
3. Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen und -mehrungen	43

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

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	
1. Grundinformation zu Abs. 3	50
2. Bedeutung des Abs. 3	
a) Bedeutung des Abs. 3 Satz 1	55
b) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 1: Verdeckte Gewinnausschüttungen	
aa) Im Anrechnungsverfahren	56
bb) Im Halbeinkünfteverfahren	57
cc) Im Teileinkünfteverfahren	58
c) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf Genussrechte	
d) Bedeutung des Abs. 3 Sätze 3–6: Rechtsfolgen verdeckter Einlagen	60
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
a) Verhältnis zu § 8a	65
b) Verhältnis zu § 8b	66
c) Verhältnis zu § 4 Abs. 1 EStG	67
d) Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO	68
e) Verhältnis zu § 4 Abs. 5b EStG	69

	Anm.
f) Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG	70
g) Verhältnis zu § 12 EStG	71
h) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG	72
i) Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG	73
j) Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG	74
k) Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO	75
l) Verhältnis zu § 42 AO	76
m) Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht	77
n) Verhältnis zu § 1 AStG	78
o) Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung	79
4. Verfahrensfragen	85

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

1. Grundsystematik	90
2. Maßnahmen der Einkommensverteilung	
a) Einkommensverteilung durch Ausschüttungen	91
b) Begriff der Ausschüttung	92

	Anm.		Anm.
c) Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung	93	(1) Bedeutung der Unterscheidung	107
d) „Andere“ Maßnahmen der Einkommensverteilung	94	(2) Vermögensminderung	108
3. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung	96	(3) Verhinderte Vermögensmehrung	110
4. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften		dd) Sonderfall Buchungsfehler	112
a) Anwendung des Abs. 3 Satz 1 auf überschusserzielende Körperschaften	98	ee) Erforderlichkeit einer Vorteilsgeneigtheit	113
b) Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen	99	ff) Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich	
		(1) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs	115
		(2) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich	118
		c) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst	
		aa) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses	
		(1) Systematische Einordnung	120
		(2) Gesellschaften, bei denen eine vGA möglich ist	121
		(3) Inhaber des Gesellschaftsanteils	123
		(4) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger	125
		bb) Kriterien des Veranlassungszusammenhangs	130
		cc) Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs	
		(1) Fremdvergleichskriterien	132
		(2) Tatsächlicher Fremdvergleich	135
		(3) Hypothetischer Fremdvergleich	137
		dd) Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs	
		(1) Unübliche Leistungsvereinbarungen	140
		(2) Unangemessene Vereinbarungen	142
		ee) Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern	
		(1) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich	144
		(2) Begriff des beherrschenden Gesellschafters	147
		(3) Von vornherein getroffene Vereinbarung	150
		(4) Klare und eindeutige Vereinbarung	152

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

1. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 3 Satz 2 Alt. 1)	
a) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung	
aa) Wesen und Begriffskern der verdeckten Gewinnausschüttung	100
bb) Verhältnis zu anderen vGA-Bestimmungen	101
b) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	
aa) Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung	105
bb) Handlungen, die zu einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung führen	106
cc) Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung	

	Anm.
(5) Zivilrechtliche Wirksamkeit	155
(6) Tatsächliche Durchführung	160
(7) Rechtsfolge einer Vertragsänderung	162
d) Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG	165
e) Kein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung	166
2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (Ausschüttungen auf Genussrechte)	
a) Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen	
aa) Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung	
(1) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	170
(2) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte	173
bb) Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten	
(1) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung	175
(2) Stimmrechtslose Vorzugsaktie	176
(3) Stille Gesellschaft	177
(4) Gewinnschuldverschreibung	178
(5) Wandel- und Optionsanleihe	179
(6) Partiarisches Darlehen	180
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf qualifizierte Genussrechte	
aa) Beteiligung am Gewinn	184
bb) Beteiligung am Liquidationserlös	187
cc) Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös	190
dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	191
ee) Ausschüttung jeder Art	192
c) Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen	

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

	Anm.		Anm.
(1) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer	218	menhang mit Umwandlungsvorgängen	254
(2) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer	219	(3) Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung	255
(3) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer	220	(4) Liquidation	256
(4) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer	222	cc) Beteiligungs- und Veräußerungsvorgänge	
dd) Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen	223	(1) Stille und atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	258
ee) Rechtsfolgen auf der Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters	225	(2) Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	260
b) Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte		(3) Erwerb eigener Anteile	261
aa) Grundsatz	230	b) Ausgewählte schuldrechtliche Vertragsbeziehungen	
bb) Laufende Ausschüttung	231	aa) Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise	
cc) Liquidation	232	(1) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter	262
dd) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation	233	(2) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften	263
ee) Rückkauf	234	bb) Kaufverträge	265
ff) Verzicht des Genussrechtinhabers	235	cc) Lizenzverträge und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter	267
gg) Umwandlung	236	dd) Miet- und Pachtverhältnisse	269
4. Besondere Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung		ee) Anderweitige Nutzungsvorteile	271
a) Anwendungsfälle bei gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen		ff) Darlehen	
aa) Gründung einer Kapitalgesellschaft		(1) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen	272
(1) Gründungsaufwand	250	(2) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien	273
(2) Erstausrüstung der Kapitalgesellschaft	251	(3) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter	275
(3) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital	252	(4) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft	276
bb) Organisationsakte		c) Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen	
(1) Grundsatz der vGA-Unschädlichkeit	253	aa) Gehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer	
(2) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammen-		(1) Anstellungsvertrag	278
hang mit Umwand-		(2) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze	280
lungsvorgängen		(3) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen	281

	Anm.
(4) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit	285
bb) Urlaubsabgeltung	286
cc) Arbeitszeitkonto	287
dd) Tantiemen	
(1) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen	289
(2) Formale Kriterien des Fremdvergleichs	290
(3) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs	291
(4) Besondere Tantiemevereinbarungen	293
ee) Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses	295
ff) Pensionszusagen	
(1) Prüfungsreihenfolge für Pensionszusagen	297
(2) Formale Kriterien des Fremdvergleichs	298
(3) Erdienbarkeit der Pensionszusage	299
(4) Probe- und Wartezeiten, Unverfallbarkeit	300
(5) Ernsthaftigkeit der Pensionszusage	301
(6) Angemessenheit der Pensionszusage	302
(7) Abfindung von Pensionsansprüchen	303
(8) Direktversicherung	304
d) Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen	
aa) Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis	306
bb) Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter	
(1) Zweistufige Prüfung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten	307
(2) Geschäftschancenlehre	309
e) Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen	
aa) Organschaft	311
bb) Betriebsaufspaltung	313
cc) Schwestergesellschaft	315

	Anm.
dd) GmbH & Co. KG	317

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

1. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)

a) Tatbestandsvoraussetzungen: Begriff, Entstehung und Bewertung verdeckter Einlagen	
aa) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage	330
bb) Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage	333
cc) Bewertung der verdeckten Einlage	335
b) Rechtsfolge: Außerbilanzielle Einkommensminderung	336

2. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)

a) Tatbestandsvoraussetzungen: Einkommensminderung beim Gesellschafter	341
b) Rechtsfolge: Einkommensermehrung bei Gesellschaft	345

3. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)

a) Regelungsaufbau des Abs. 3 Satz 5	350
b) Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1	
aa) Tatbestand	351
bb) Rechtsfolge	352
c) Tatbestand und Rechtsfolgen der Rücknahme in Satz 5 Halbs. 2	
aa) Tatbestand	355
bb) Rechtsfolge	356
cc) Zusammenfassende Übersicht	357

4. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6)

ABC zu Abs. 3	360
-------------------------	-----

V. ABC zu Abs. 3 380

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Ausschluss des Verlustabzugs bei
Mantelkauf (entfallen) 460**

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

Anm.

Anm.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5	
1. Grundinformation zu Abs. 5	470
2. Rechtsentwicklung des Abs. 5	471
3. Bedeutung des Abs. 5	472
4. Geltungsbereich des Abs. 5	473
II. Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge	

1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5	
a) Begriff und Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge	475
b) Erhebung von Mitgliedern aufgrund der Satzung	478
2. Rechtsfolge des Abs. 5	
a) Steuerbefreiung der echten Mitgliedsbeiträge	481
b) Berücksichtigung von Aufwand	482

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

Anm.

Anm.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6	
1. Grundinformation zu Abs. 6	485
2. Rechtsentwicklung des Abs. 6	486
3. Bedeutung des Abs. 6	487
4. Geltungsbereich des Abs. 6	488

II. Abzugsverbot für Aufwand im Zusammenhang mit steuerabzugspflichtigen Einkünften	
1. Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen	490
2. Abzugsverbot für Aufwand	491

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

Anm.

Anm.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7	
1. Grundinformation zu Abs. 7	500
2. Rechtsentwicklung des Abs. 7	501

3. Bedeutung des Abs. 7	
a) Rechtliche Bedeutung	
aa) Rechtslage bis zur gesetzlichen Neuregelung	502
bb) Rechtslage seit der gesetzlichen Neuregelung	503
b) Wirtschaftliche Bedeutung	504

	Anm.
4. Geltungsbereich des Abs. 7	
a) Sachlicher Geltungsbereich	505
b) Persönlicher Geltungsbereich	506
c) Anwendung bei Personengesellschaften	507
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften	508
II. Bereichsbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)	
1. Aufbau des Abs. 7 Satz 1	510
2. Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind bei bestimmten Dauerverlustgeschäften „nicht ... zu ziehen“ (Satz 1 Halbs. 1)	511
3. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Satz 1 Nr. 1)	512
4. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2)	
a) Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)	513
b) Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)	
aa) Mehrheitserfordernis	515
bb) Mehrstufige Beteiligungen	516
cc) Nachweis der ausschließlichen Verlusttragung durch öffentliche Hand	517

	Anm.
dd) Art und Weise der Verlusttragung	518
ee) Ausschließliche Verlusttragung durch öffentlich-rechtlichen Gesellschafter	519
III. Vorliegen eines „Dauerverlustgeschäfts“ als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 7 Satz 2)	
1. Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“	520
2. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)	
a) Maßgebliche politische Gründe	
aa) Grundfragen	521
bb) Verkehrspolitische Gründe	522
cc) Umweltpolitische Gründe	523
dd) Sozialpolitische Gründe	524
ee) Kulturpolitische Gründe	525
ff) Bildungspolitische Gründe	526
gg) Gesundheitspolitische Gründe	527
hh) Nicht begünstigte kommunale Tätigkeiten	528
b) Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung	529
c) Ohne kostendeckendes Entgelt	530
3. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)	535

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

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8	

	Anm.
1. Grundinformation zu Abs. 8	550

	Anm.		Anm.
2. Rechtsentwicklung des Abs. 8	551	III. Verluste vor Zusammenfassung (Satz 2)	556
3. Bedeutung des Abs. 8	552	IV. Rücktrag von Verlusten (Satz 3)	557
4. Geltungsbereich des Abs. 8		V. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Satz 4)	558
a) Sachlicher Geltungsbereich	553	VI. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Satz 5)	559
b) Persönlicher Geltungsbereich	554		
II. Verluste infolge Zusammenfassung (Satz 1)	555		

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9		III. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)	
1. Grundinformation zu Abs. 9	565	1. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spartenergebnissen	574
2. Rechtsentwicklung des Abs. 9	566	2. Einzelfragen zur Spartenergebnisrechnung	
3. Bedeutung des Abs. 9	567	a) Hilfsgeschäfte	575
II. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)		b) Umfang des Betriebsvermögens	576
1. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots	568	c) Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten	577
2. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung	569	d) Zinsschranke	578
3. Konkretisierung der tätigkeitsbezogenen Spartenbildung		e) Besonderheiten bei Organschaft	579
a) Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Nr. 1)	570	IV. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)	
b) Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Nr. 2 Alt. 1)	571	1. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 1)	
c) Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Nr. 2 Alt. 2)	572	a) Tatbestand	580
d) Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Nr. 3)	573	b) Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte	581
		2. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 2)	
		a) Tatbestand	582
		b) Rechtsfolge	583

	Anm.
V. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4 und 5)	
1. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Satz 4)	586
2. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Satz 5)	587
VI. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)	
1. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartenentrennung (Satz 6 Halbs. 1)	588
2. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Be-	

	Anm.
trägen und von Verlustvorträgen (Satz 6 Halbs. 2)	589
VII. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)	
1. Tatbestand	590
2. Rechtsfolge	591
VIII. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)	
1. Gesonderte Feststellung (Satz 8 Halbs. 1)	592
2. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Satz 8 Halbs. 2)	593

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

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10	
1. Grundinformation zu Abs. 10	600
2. Rechtsentwicklung des Abs. 10	601
3. Bedeutung des Abs. 10	602
4. Geltungsbereich des Abs. 10	603
II. Keine Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG bei Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 1)	
1. Erzielung von Kapitaleinkünften durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6	605
2. Einbeziehung von Kapitalerträgen in die Ermittlung	

	Anm.
des körperschaftsteuerlichen Einkommens	606
III. Entsprechende Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6 EStG (Abs. 10 Satz 2)	
1. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im EStG	610
2. Entsprechende Anwendung der Ausnahmebestimmungen des § 32d Abs. 2 EStG auf Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1)	611
3. Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und 9 EStG (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2)	612

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

I. Grundinformation zu § 8

1

§ 8 enthält – in Ergänzung zu § 7 – die Kernvorschriften über die Ermittlung des Einkommens der kstpl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit unterschiedlicher Bedeutung für die Besteuerungspraxis. Was als kstl. Einkommen zu qualifizieren und wie es zu ermitteln ist, ergibt sich aus den maßgeblichen Bestimmungen des EStG und des KStG, auf die Abs. 1 Satz 1 verweist; Ausnahmeregelungen über die pauschale Einkommensermittlung für die Veranstaltungen von Werbesendungen inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten finden sich in Abs. 1 Satz 3. Abs. 2 enthält eine Art Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft. Abs. 3 Satz 1 bestimmt, dass jedwede Einkommensverwendung (durch offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen oder durch Ausschüttungen auf Genussrechte) das Einkommen der KapGes. nicht mindert. Satz 2 regelt die Rechtsfolgen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA), die mit dem JStG 2007 eingefügten Sätze 3 bis 6 enthalten erstmals eine ausdrückliche gesetzliche Regelung der verdeckten Einlage. Die „Mantelkaufvorschrift“ des Abs. 4 in seiner übergangsweise bis zum 31.12.2012 anwendbaren aF (§ 34 Abs. 6 Satz 3; „Rechtsnachfolger“ des Abs. 4 ist § 8c) soll Verluste für die Fälle ausschließen, in denen die Körperschaft, die ihn geltend macht, wirtschaftlich nicht mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Nach Abs. 5 bleiben bei bestimmten Personenvereinigungen die aufgrund der Satzung erhobenen Mitgliederbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Abs. 6 schließt einen Abzug von BA oder WK aus, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorgenommen und keine KStVeranlagung durchgeführt wird. Abs. 1 Satz 2 sowie die Abs. 7–9 enthalten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens von BgA der öffentlichen Hand. Abs. 10 schließt die Anwendung des § 2 Abs. 5b für die Ermittlung des kstl. Einkommens und der Verlust- und Aufwandsabzugsbeschränkungen des § 20 Abs. 6, 9 EStG auf KapGes. mit Kapitaleinkünften (vgl. § 8 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6) aus.

II. Rechtsentwicklung des § 8

2

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

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. 1920, 393; s. KSt. Dok. Anm. 6): Für die – nunmehr in § 8 Abs. 1 geregelte – Frage, was als kstl. Einkommen zu qualifizieren und wie es zu ermitteln ist, verwiesen §§ 5, 9 KStG 1920 auf §§ 5 bis 15 EStG und §§ 31 bis 38 EStG 1920 (s. näher Anm. 12).

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

Im KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208; s. KSt. Dok. Anm. 8) regelten §§ 10, 13 KStG die Bezugnahme auf die maßgeblichen Bestimmungen des EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189), soweit nicht §§ 14 bis 19 KStG 1925 hiervon abwei-

chende Regelungen enthielten (s. näher Anm. 12). § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 bestimmte, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen verteilt wird.

Das KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBL. I 1934, 1031; s. KSt. Dok. Anm. 9) fasste in der Neuregelung des § 6 die allg. Vorschriften des Einkommensbegriffs und der Einkommensermittlung systematisch zusammen und verwies auf das EStG sowie auf die ergänzenden Vorschriften des KStG (s. näher Anm. 12); § 6 Satz 2 KStG 1934 bestimmte, dass vGA bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind. § 6 Abs. 1 KStG 1961 (BGBl. I 1961, 655), § 6 Abs. 1 KStG 1965 (BStBl. I 1965, 295) und § 6 Abs. 1 KStG 1975 (BGBl. I 1975, 1933) führten die Regelungen in § 6 KStG 1934 unverändert fort. Die im Rahmen der Einkommensermittlung anzuwendenden estl. Normen waren zunächst in § 18 KStDVO 1935 v. 6.2.1935 (RGBL. I 1935, 163) und in § 18 KStDVO 1948 v. 16.10.1948 (WiGBl. 1948, 181; Steuer- und Zollblatt 1948 Nr. 31, 258) bezeichnet. Diese Aufzählung wurde in § 15 KStDV 1949 v. 4.7.1949 (WiGBl. 1949, 183) und in § 16 KStDV 1961 v. 6.6.1962 (BGBl. I 1962, 412; BStBl. I 1962, 863) zunächst weitergeführt, in der KStDV 1968 v. 26.3.1969 (BGBl. I 1969, 270; BStBl. I 1969, 158) jedoch nicht fortgesetzt. § 19 KStDVO 1935 (RGBL. I 1935, 163) sah eine Umqualifizierung von Einkünften bei den nach HGB zur Führung von Büchern verpflichteten Stpfl. vor (s. näher Anm. 31). § 7 KStG 1934 übernahm die schon in § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 enthaltene Regelung, wonach es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen verteilt wird.

Das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) übernahm in § 8 Abs. 1 die schon in § 6 KStG 1934 geregelten Bestimmungen über das Einkommen und die Einkommensermittlung, in § 8 Abs. 2 die ursprünglich in § 19 KStDVO 1935 normierte und inhaltlich in § 19 KStDV 1949, § 16 KStDV 1961 und § 16 KStDV 1968 fortgeführte Fiktion gewerblicher Einkünfte und in § 8 Abs. 3 Satz 1 die bislang in § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 und in § 7 KStG 1934 enthaltene Regelung. § 8 Abs. 3 Satz 2 enthielt die vormals in § 6 Satz 2 KStG 1934 getroffene Regelung, wonach vGA bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind. § 8 Abs. 4 KStG 1977 schränkte den Verlustrücktrag ein, § 8 Abs. 5 KStG 1977 regelte die Steuerfreiheit von Gewinnen aus Anteilen an einem nicht steuerbefreiten BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. § 8 Abs. 6 KStG 1977, der auf § 6 Nr. 9 KStG 1920, § 11 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925, § 8 Abs. 1 KStG 1934 und § 21 KStDVO 1935 zurückgeht, bestimmte, dass bei Personenvereinigungen Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, für die Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. § 8 Abs. 7 KStG 1977 übernahm die schon in § 16 KStG 1925 und § 13 Satz 2 KStG 1934 enthaltenen Regelungen, wonach ein Abzug von BA oder WK nicht zulässig ist, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Nach der grundlegenden KStReform durch das KStG 1977 wurde § 8 wie folgt geändert:

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

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Mit Wirkung ab VZ 1990 wurde die Regelung des Abs. 4, die beim sog. Mantelkauf den Verlustabzug ausschließen sollte, eingefügt. Die bisherigen Abs. 5–7 wurden

Abs. 6–8. Die Verweisung in Abs. 5 nF wurde mit Blick auf die gleichzeitige Neufassung des § 10d EStG angepasst.

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

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

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Regelung in Abs. 5 wurde aufgehoben und mW zum 1.1.2001 in den neuen § 8b Abs. 6 Satz 2 übernommen.

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

SFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60): In Abs. 1 wurde Satz 2 (jetzt Satz 3) angefügt, nach dem bei inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten das Einkommen aus der Veranstaltung von Werbesendungen 16 % der Entgelte iSd. § 10 Abs. 1 UStG beträgt. Eine vergleichbare Bestimmung existierte bis VZ 2000 nur für das ZDF in § 7 Abs. 1 und § 23 Abs. 3, die gleichzeitig geändert (§ 7 Abs. 1) bzw. aufgehoben (§ 23 Abs. 3) wurden. Die Regelung ist gem. § 34 Abs. 3b erstmals für den VZ 2001 anzuwenden.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 2 wurde mW ab VZ 2006 neu gefasst. Die Regelung, die ursprünglich die Gewerblichkeit aller Einkünfte einer Körperschaft von der Verpflichtung zur Führung von Büchern nach dem HGB abhängig machte, wurde dahin geändert, dass eine Umqualifizierung von Einkünften nunmehr bei allen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. Stpfl. stattfindet.

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

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

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

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 1 wurde Satz 2 eingefügt und Abs. 7–10 wurden angefügt.

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

StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Änderung in Abs. 10 Satz 1 (Ersetzung der Formulierung „§ 2 Abs. 5b Satz 1“ EStG durch „§ 2 Abs. 5b“ EStG) ist lediglich redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Streichung des § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG durch Art. 1 Nr. 2 Buchst. b des StVereinfG 2011.

3

III. Bedeutung des § 8

Einkommensermittlung: Das KStG kennt keinen eigenständigen Einkommensbegriff; vor diesem Hintergrund bestimmt § 8, was als kstl. Einkommen zu qualifizieren („... als Einkommen gilt ...“) und wie es zu ermitteln ist. § 8 setzt die strechtl. Eigenständigkeit einer Körperschaft voraus, welche – losgelöst von den Anteilseignern – über eine besteuerswürdige finanzielle Leistungsfähigkeit verfügt, deren Grundlagen in §§ 7, 8 definiert sind.

► *Gleichwohl keine wettbewerbsneutrale Unternehmensbesteuerung:* § 8 verknüpft die kstl. mit der estl. Einkommensermittlung und dient der Vereinheitlichung der Ermittlungsmaßstäbe bei der Besteuerung von Personenunternehmen und KapGes. Unbeschadet des Umstands, dass der Gesetzgeber mit Blick auf Art 3 Abs. 1 GG nicht verpflichtet ist, Personenunternehmen und KapGes. rechtsformneutral zu besteuern (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BGBl. I 2006, 1857; v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, FR 2010, 670, WM 2010, 863), soll die Verknüpfung zur stl. Wettbewerbsneutralität auch dazu beitragen, die Einkünfteermittlung nach einheitlichen Maßstäben und damit dem Grunde nach unternehmensneutral durchzuführen. Durch den Wegfall der KStAnrechnung bei einer Gewinnausschüttung auf die persönliche ESt./KStSchuld der Anteilseigner und den Übergang zum sog. Halbeinkünfteverfahren (und später zum Teileinkünfteverfahren durch das StSenkG) ist das Ziel wettbewerbsneutraler Unternehmensbesteuerung indes im Ergebnis wieder mehr in den Hintergrund getreten. Von einer rechtsformneutralen Besteuerung beider Unternehmensgruppen ist das deutsche StRecht daher weiterhin entfernt, auch wenn man die Einf. des § 34a EStG idF des UntStReformG 2008 (sog. Thesaurierungsbegünstigung) wieder als einen kleinen Schritt in die richtige Richtung bezeichnen mag (s. § 34a Anm. 5; s auch KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 1 Rn. 2; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 21 f.). Vor allem die Regelungen zur vGA haben erhebliche steuerpraktische Bedeutung.

Einkommensverwendung: Die Vermögenssphäre einer KapGes. ist gegenüber der Vermögenssphäre ihrer Anteilseigner „abgeschirmt“; die eigenständige Leistungsfähigkeit der KapGes. wird getrennt und unabhängig von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter ihr stehenden Personen besteuert (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BGBl. I 2006, 1857; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 22). Die Vorschriften des § 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 über verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen dienen dazu, diese Trennung auch steuerrechtlich abzubilden.

Verlustberücksichtigung: Abs. 7–9 enthalten besondere Bestimmungen, um Dauerverlustgeschäfte bei BgA oder KapGes. der öffentlichen Hand, deren Zweck es ist – etwa im Bereich der Daseinsvorsorge – für bestimmte Leistungen kein kostendeckendes Entgelt zu verlangen, entgegen der restriktiveren BFH-Rechtsprechung (s. etwa BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190) zu ermöglichen. Das Trennungsprinzip wird in den Bestimmungen des § 8 Abs. 4 aF – wie auch in der „Rechtsnachfolgerregelung“ des § 8c – hinsichtlich der Abziehbarkeit nicht ausgeglichener oder abgezogener negativer Einkünfte durch-

brochen, da insoweit Vorgänge auf der Anteilseignerebene für die Besteuerung der Körperschaft Bedeutung erlangen (s. näher § 8c Anm. 3).

IV. Geltungsbereich des § 8

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschriften des § 8 regeln die Ermittlung und die Rechtsfolgen einer Verteilung des Einkommens.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Regelungen in § 8 gelten – mit Ausnahme des Abs. 2, der nur für unbeschr. KStpfl. gilt – sowohl für unbeschr. als auch der beschr. kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§§ 1 und 2).

V. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

5

Verhältnis zu § 7: Die Vorschrift bezeichnet in Abs. 1 das zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage der KSt. und definiert es in Abs. 2 als das um die Freibeträge der §§ 24 und 25 verminderte Einkommen. Hieran anknüpfend wird in § 8 Abs. 1 geregelt, was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist. Vor diesem Hintergrund wurde die pauschalierte Einkommensermittlung als Rechtsfolgenvorschrift für inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten systemgerecht als Satz 2 aF (nunmehr Satz 3) in § 8 Abs. 1 eingefügt (s. Anm. 31 ff.).

Verhältnis zu § 8a–13: § 8 wird für den Bereich der Einkommensermittlung ergänzt durch die Regelungen in § 8a (Zinsschranke; s. § 8a Anm. 20), § 8b (Beteiligungseinkünfte; s. § 8b Anm. 18), § 8c (Verlustabzug s. § 8c Anm. 12), § 9 (abziehbare Aufwendungen; s. § 9 Anm. 10), § 10 (nichtabziehbare Aufwendungen; s. § 10 Anm. 10 f.), § 11 (Auflösung und Abwicklung; s. § 11 Anm. 9), § 12 (Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrep.; s. § 12 Anm. 11) und § 13 (Beginn und Erlöschen einer StBefreiung; s. § 13 Anm. 5).

Verhältnis zu §§ 14–19, 20–21, 22: Das KStG enthält Sondervorschriften zur Einkommensermittlung im Falle der Organschaft (§§ 14–19), für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen (§§ 20–21b) sowie für Genossenschaften (§ 22). Diese Sondervorschriften verdrängen die allgemeinen Vorschriften des § 8. Insbesondere durchbrechen die Bestimmungen des § 14 hinsichtlich der Zurechnung des Einkommens einer OG zum OT den Grundsatz, dass der Stpfl. sein Einkommen selbst zu versteuern hat (zu Einzelheiten s. § 14 Anm. 25 ff.). Ferner enthält § 15 besondere Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaften (s. § 15 Anm. 17). § 20 eröffnet die Möglichkeit, versicherungstechnische Rückstellungen über das nach den allgemeinen bilanzstl. Vorschriften zulässige Maß hinaus zu bilden (s. vor §§ 20, 21 Anm. 41 f.). § 21 enthält spezielle Vorschriften über die Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen. § 22 dient der Abgrenzung zwischen der Vorschrift des § 4 Abs. 4 EStG über den Abzug von BA und der des § 8 Abs. 3 Satz 2 über vGA bei genossenschaftlichen Rückvergütungen (s. § 22 Anm. 5).

Verhältnis zu § 32: § 8 Abs. 6 bestimmt, dass ein Abzug von BA oder WK nicht zulässig ist, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist. In welchen Fällen lediglich ein StAbzug durchzuführen ist, ergibt sich aus § 32 (§ 50 aF).

2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

6 a) Verhältnis zu §§ 2, 2a, 2b, 3 Nr. 40, 3c EStG

Grundsätzliche Anwendbarkeit der einkommensteuerlichen Vorschriften:

Aus der Regelung in Abs. 1, wonach für die Ermittlung des Einkommens der KStPfl. die Vorschriften des EStG gelten, soweit diesen nicht kstl. Bestimmungen als *leges specialis* vorgehen, folgt die grundsätzliche Anwendbarkeit aller maßgeblichen estl. Vorschriften. Einschränkungen ergeben sich stets dann, wenn die betreffende Vorschrift des EStG auf die persönlichen Eigenschaften oder Besonderheiten einer natürlichen Person Bezug nimmt. R 32 Abs. 1 KStR enthält ua. eine Aufzählung der insoweit nach Auffassung der FinVerw. anzuwendenden Vorschriften

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

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

Der BFH hat die maßgeblichen Vorschriften in seiner Leitentscheidung v. 9.3.2011 (IX R 56/05, BStBl. II 2011, 649) dahin ausgelegt, dass unter den Begriff der „negativen Summen“ in § 2 Abs. 3 EStG keine Verluste fallen, die tatsächlich wirtschaftlich erzielt werden (sog. „echte“ Verluste). „Echte“ Verluste seien vielmehr unbeschadet der Frage, aus welcher Einkunftsart sie stammen, bei der Bildung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG stets und in vollem Umfang horizontal und vertikal auszugleichen. Der Begriff der „unechten“ Verluste, welche dem Grunde nach nur eingeschränkt mit positiven Einkünften desselben VZ auszugleichen seien, sei nicht einkunftsartbezogen, sondern wirtschaftlich zu verstehen. Danach zählten negative Einkünfte jedenfalls (aber auch nur) insoweit zu den „unechten“ Verlusten, als sie auf die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen zurückzuführen seien. Demgegenüber führe die Inanspruchnahme der in § 7 EStG gesetzlich vorgesehenen (regulären oder erhöhten) AfA oder Substanzverringerung nicht zu einem lediglich buchmäßigen und damit nicht wirtschaftlich erzielten „unechten“ Verlust.

§ 2a EStG: Die Verlustabzugsbeschränkungen des § 2a EStG sind auf die Einkommensermittlung von unbeschr. stpfl. KapGes. anwendbar (s. § 2a EStG Anm. 14; HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 2a Rn. 3; zu den Verlustabzugsbeschränkungen im Einzelnen s. § 2a EStG Anm. 24 ff.).

§ 2b EStG: Nach der durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) in das EStG eingefügten und zum 10.11.2005 außer Kraft getretenen (zum zeitlichen Geltungsbereich s. § 2b EStG Anm. 2) Verlustabzugsbeschränkung des § 2b EStG können negative Einkünfte aus der Beteiligung an sog. Verlustzuweisungsmodellen (und ähnlichen Model-

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

§ 3c Abs. 1 EStG gilt grds. auch für KStpfl., wird jedoch im Anwendungsbereich des § 8b (s. § 8b Anm. 5 ff.) von dieser Vorschrift verdrängt (§ 8b Abs. 3 Satz 2, Abs. 5 Satz 2). § 3c Abs. 2 EStG findet keine Anwendung auf Körperschaften (R 32 Abs. 1 KStR; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 45).

§ 3 Nr. 40 EStG findet mit Blick auf die Spezialregelung in § 8b keine Anwendung (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 45).

b) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG über die Gewinn- und Überschussermittlung

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

► *Nicht anwendbar* sind demgegenüber:

- ▷ *die Regelungen über die nichtabziehbaren BA*, soweit die betreffende Vorschrift auf die persönlichen Eigenschaften oder Besonderheiten einer natürlichen Person Bezug nimmt, Denn die Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die der KSt. unterliegen, schließt etwa die Anwendung der Abzugsverbote der § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG (Mehraufwendungen für Verpflegung) und § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG (Aufwendungen des Stpfl. für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) aus.
- ▷ *die Vorschrift des § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG*, die den Gewinnermittlungszeitraum betrifft; sie wird durch die spezielle Regelung des § 7 Abs. 4 verdrängt. Dagegen sind § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 3, Abs. 2 EStG anzuwenden (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2008).

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

► *Nicht anwendbar* sind demgegenüber:

- ▷ *die Regelungen in § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG*, wonach die Wohnung des Stpfl. zu den Einkünften zählt, und in § 13 Abs. 3 Satz 3, in der bestimmt ist, dass sich der Freibetrag für Einkünfte aus LuF bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sowie
- ▷ *die Regelungen in § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und 4 sowie Abs. 5 EStG* betreffend den Nutzungswert der Wohnung des Inhabers eines land- und forstw. Betriebs sowie dessen Arbeitsleistung. Diese Vorschriften sind nicht auf KStpfl. anwendbar (aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 47).
- ▷ *§ 16 Abs. 4 EStG* gilt nur für die Besteuerung natürlicher Personen und mithin nicht für Körperschaften (s. § 16 EStG Anm. 507; glA. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 47; zur Anwendung von § 16 Abs. 4 aF auf Körperschaften s. BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437).
- ▷ *§ 17 EStG* wird durch § 8b Abs. 2 verdrängt (s. § 17 EStG Anm. 21).
- ▷ *§ 18 Abs. 3 EStG* gilt – ebenso wie § 16 Abs. 4 EStG – nicht für Körperschaften

Verhältnis zu §§ 8–9a und 19–24a EStG: Erzielen unbeschr. KStpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), sind die Vor-

schriften der §§ 8–9a sowie der §§ 19–24a EStG über die Ermittlung dieser Einkünfte dem Grunde nach anzuwenden. Auch hinsichtlich dieser Vorschriften folgen aus der Rechtsnatur der KSt. jedoch Einschränkungen.

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

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

Sonderausgaben können bei der Veranlagung zur KSt. wegen des regelmäßigen Bezugs auf die persönlichen Eigenschaften oder die Besonderheiten einer natürlichen Person nur in besonderen Ausnahmefällen abgezogen werden. In Betracht kommen Steuerberatungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG aF), die nicht BA oder WK sind (zur Zuordnung von Steuerberatungskosten zu den BA und WK bzw. den Kosten der Lebensführung s. BMF v. 21.12.2007, BStBl. I 2008, 256), Aufwendungen für Herstellung und Erhaltung von schutzwürdigen Kulturgütern (§ 10g EStG) und der Verlustabzug nach § 10d EStG, der allerdings nur vorbehaltlich des Abs. 4 aF und des § 8c möglich ist. Der estl. Vorschrift über den Spendenabzug (§ 10b EStG) geht die Sonderregelung in § 9 Nr. 3 vor. Die übrigen Vorschriften über den SA-Abzug sind ausschließlich auf natürliche Personen zugeschnitten und mithin nicht auf KStpfl. anwendbar. Dies gilt auch für die Vorschriften des EigZulG.

9 d) Verhältnis zu §§ 34c, 49 EStG

§ 34c Abs. 2 Satz 2 bis 5 und 3 EStG sind anwendbar, soweit § 26 Abs. 6 Sätze 2–4 nicht spezielle Vorschriften über die Besteuerung ausländischer Einkunftsteile enthält (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2008).

§ 49 EStG gilt über § 8 Abs. 1 auch für beschr. KStpfl., die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben (s. § 49 EStG Anm. 20; BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2008).

10 3. Verhältnis zu den Bestimmungen des GewStG und des AStG

Verhältnis zu § 7 GewStG: Die gewstl. Einkommensermittlung baut auf der des KStG auf; sie wird ggf. durch Hinzurechnungen und Kürzungen ergänzt.

Verhältnis zu § 10 Abs. 3 AStG: Die Bestimmung ordnet für die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags die entsprechende Anwendung der Vorschriften des deutschen StRechts an und verweist damit auch auf das KStG (welches in § 8 Abs. 1 wiederum auf das EStG verweist).

4. Verhältnis zu Bestimmungen des internationalen Rechts

11

Schrifttum: GLASER, Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?, DStR 2011, 2317; KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, München, 2. Aufl. 2008.

Eine durchgehende Harmonisierung der Gewinnermittlung fehlt – unbeschadet aller gesetzgeberischen Initiativen zur handelsrechtl. und damit auch der strechtl. Harmonisierung auf nationaler und internationaler Ebene – im Bereich der direkten Steuern auf Ebene der EU, so dass derzeit neben dem bestehenden Richtlinienwerk (zB RL 90/435/EWG v. 20.8.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zuletzt geändert durch RL 2011/96/EU v. 30.11.2011 (ABl. EU Nr. L 345 v. 29.12.2011), sog. Mutter-Tochter-Richtlinie; RL 90/434/EWG v. 20.8.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1, zuletzt geändert durch RL 2006/98/EG v. 20.11.2006 (Abl. EG Nr. L 363 v. 20.12.2006, 129), sog. Fusionsrichtlinie; RL 2005/56/EG v. 26.10.2005, ABl. EU 2005 Nr. L 310, 1, sog. Verschmelzungsrichtlinie) insbes. die internationalen Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen (IAS/IFRS), die Schaffung europäischer Gesellschaftsformen (s. Anm. 32 ff.) und die Rspr. des EuGH zu den Grundfreiheiten einen harmonisierenden Einfluss auf die kstl. Einkünfteermittlung zu nehmen vermögen (zum Stand der europäischen Rechtsangleichung s. Einf. KSt. Anm. 75 ff. sowie RÖDDER, FS Herzog, 2010, 349; WUNDERLICH, EuR 2007, 7; DZIADKOWSKI, IStR 2007, 361; FISCHER, DStR 2006, 2281.

Vorschlag der EU-Kommission zu einer europäischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage: Die EU-Kommission hat – aufbauend auf den Ergebnissen der CCCTB-Arbeitsgruppe (s. hierzu JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 240 f.) – am 16.3.2011 ein gemeinsames System zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von in der EU tätigen Unternehmen vorgeschlagen (s. RL KOM (2011) 121/4 – 2011/0058 (CNS) über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – GKKB –); der Vorschlags zielt insb. auf die Einführung des Prinzips der einzigen Anlaufstelle für Steuererklärungen und Steuerveranlagungen, die Zulassung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs sowie die Verringerung von Befolgungskosten durch Verrechnungspreisverpflichtungen, von doppelter oder übermäßiger Besteuerung und von unangemessenen oder unbeabsichtigten Steuergestaltungsmöglichkeiten für Unternehmen. Die Steuerbemessungsgrundlage des Unternehmens würde auf der Grundlage einer einzigen Steuererklärung nach einer speziellen Formel – unter Berücksichtigung der Faktoren Vermögenswerte, Lohnsumme und Umsatz – zwischen denjenigen Mitgliedstaaten aufgeteilt, in denen das Unternehmen tätig ist. Nach der Aufteilung der Bemessungsgrundlage besteuern die Mitgliedstaaten ihren „Anteil“ zu ihrem jeweiligen – weiterhin souverän festgelegten – Körperschaftsteuersatz. Die GKKB wäre für die Unternehmen fakultativ; sie könnten sich für das harmonisierte System entscheiden, wenn es für sie vorteilhaft wäre, sind hierzu aber nicht verpflichtet. Alternativ können Unternehmen wie bisher die für sie geltenden nationalen Systeme anwenden (zu Einzelheiten s. GLASER, DStR 2011, 2317; LEHNER in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, Rz. 83; allg. zur Notwendigkeit eines modernen grenzüberschreitenden Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrechts s. PRINZ, DStR-Beihefter 2010, 67).

Bei ausländischen Betriebsstätteinkünften (Art. 5, 7 OECD-MA) sind Besonderheiten bei der Gewinnermittlung zu beachten (s. auch BMF v. 24.12.

KStG § 8 Anm. 11–13 B. Abs. 1: Begriff/Ermittlung d. Einkommens

1999, BStBl. I 1999, 1076 – Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Hierzu zählen ua.:

- ▶ *Das Veranlassungsprinzip* (§ 8 iVm. § 34d Nr. 2a EStG) zählt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte erzielt werden, zu den ausländischen Einkünften iSd. § 34c EStG.
- ▶ *Die Selbständigkeitsfiktion* (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA), die die stl. unselbständigen Betriebsteile für Zwecke der Gewinnermittlung in rechtlich selbständige Einheiten trennt, deren Ergebnisbeiträge auf der Grundlage des „dealing at arm's length“ nach Maßgabe der zuzuordnenden Funktionen ermittelt werden (s. ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 52).
- ▶ *Finale Betriebsaufgabetheorie*: Die vom BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, zur Überführung von Einzel-WG in eine ausländische Betriebsstätte; BFH v. 28.10.1009 – I R 99/08, GmbHR 2010, 219; v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, jeweils zur Verlegung eines Betriebs in das Ausland) auf-gegebene finale Betriebsaufgabetheorie ist nunmehr in § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG idF des JStG 2010 gesetzlich normiert, wonach ein „Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts“ hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG als Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert gilt. Ergänzend gilt – soweit § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG keine erschöpfende Regelung enthält – über § 8 Abs. 1 auch die Regelung des § 16 Abs. 3a EStG für die Besteuerung von Sachverhalten, die als finale Betriebsaufgabe angesehen werden müssen.

12 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Begriff und Ermittlung des Einkommens; Sonder- regelungen für Betriebe gewerblicher Art und öffent- lich-rechtliche Rundfunkanstalten

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

13 1. Grundinformation zu Abs. 1

Die Vorschrift enthält drei eigenständige Regelungsbereiche.

Satz 1 bestimmt den Einkommensbegriff der KSt. und den Umfang der Einkommensermittlung der Körperschaft. Als Rechtsfolge wird eine Generalverweisung auf das EStG (und die EStDV, s. Anm. 16) ausgesprochen sowie auf die speziellen kstl. Vorschriften der Gewinn/Einkünfteermittlung des zweiten Teils des KStG (s. Anm. 17 ff.).

Satz 2 bestimmt, dass ein BgA abw. von den estrechtl. Grundsätzen ua. auch dann vorliegt, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt (s. Anm. 28). Die Regelung stellt klar, dass auch für einen dauerdefizitären BgA ein Einkommen zu ermitteln ist; mit ihr reagierte der Gesetzgeber auf die Rspr. des BFH und der ihr folgenden Literatur (zB HÜTTEMANN, DB 2007,

1603), die sich für eine Anwendung der Liebhabereigrundsätze auf solche BgA aussprach.

Satz 3 enthält eine spezielle, pauschalierende Einkommensermittlung für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten; danach beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 % der (umsatzstl.) Entgelte aus Werbesendungen (s. Anm. 29).

2. Rechtsentwicklung des Abs. 1

14

KStG 1920 v. 20.3.1920 (RGBl. 1920, 393): § 5 verwies hinsichtlich des Einkommensbegriffs auf §§ 5–15 EStG 1920, hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens auf §§ 31–38 EStG 1920, die „sinngemäß anzuwenden“ waren (§ 9 KStG 1920). In § 7 und 8 enthielt das KStG 1920 auch spezielle Vorschriften über die Einkommensermittlung, die auf die Besonderheiten der der KSt. unterliegenden Stöpl. zugeschnitten waren.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Der bisherige Rechtszustand wurde im Prinzip beibehalten, die Verweisung auf den estl. Einkommensbegriff (§ 10 KStG 1925) enthielt jedoch im Gegensatz zu der Verweisung auf die estl. Einkommens-Ermittlungsvorschriften (§ 13 KStG 1925) nicht mehr das Wort „sinngemäß“. Die speziellen kstl. Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens wurden damals erheblich erweitert (§§ 11 und 12 sowie 14–19 KStG 1925).

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): § 6 enthielt die Zusammenfassung der Vorschriften über den Einkommensbegriff und über die Einkommensermittlung mit der folgenden Formulierung:

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

Damit war auch für die Verweisung auf die estl. Ermittlungsvorschriften das Wort „sinngemäß“ entfallen. Das Gesetz nannte die anzuwendenden estl. Vorschriften nicht mehr. Sie wurden in § 15 KStDV aufgezählt.

Im Rahmen der Änderung der KStDV wurde deren § 15 im Jahr 1969 gestrichen. Die auf die KSt. anzuwendenden estl. Vorschriften sind seitdem in Abschn. 27 Abs. 1 KStR aufgezählt. Damit obliegt letztlich den Gerichten die Entsch. darüber, welche estl. Vorschriften auf KStSubjekte anwendbar sind.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die bisherige Vorgehensweise wurde beibehalten und auf einen eigenen Einkommensbegriff für das KStG verzichtet. Die bis dahin geltende Vorschrift des § 6 Abs. 1 wurde fast wörtlich in den § 8 Abs. 1 des geltenden KStG übernommen. Sie gilt seit 1977 unverändert. Der einzige Unterschied zwischen den beiden Formulierungen besteht darin, dass die speziellen KStBestimmungen über die Ermittlung des Einkommens in § 8 Abs. 1 nicht mehr bezeichnet worden sind.

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

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 2 eingefügt, nach dessen Bestimmungen ein BgA abw. von den estrechtl. Grundsätzen ua. auch dann vorliegen solle, wenn die Einrichtung

KStG § 8 Anm. 14–16 B. Abs. 1: Begriff/Ermittlung d. Einkommens

nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Satz 2 aF (über die pauschalierende Einkommensermittlung für öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten) wurde Satz 3.

15 3. Bedeutung des Abs. 1

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

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

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

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

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

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

16 1. Einkommensbegriff für Körperschaften

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

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

- ▶ *Gewerbliche Einkünfte*: Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. Stpf., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind.
- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttung*: Das nach den Prinzipien der ESt. ermittelte Einkommen des KStSubjekts bedarf für Zwecke der KSt. verschiedener Korrekturen, um die betriebliche von der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft abzugrenzen (s. Anm. 41 ff.). Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher bzw. gesellschaftsrechtl. Sphäre der KapGes. enthält § 8 Abs. 3 Satz 2 Vorschriften über die strechtlichen Konsequenzen von vGA (zum Begriff der vGA s. Anm. 100; zu den Tatbestandsvoraussetzungen der vGA s. Anm. 105 ff.; zu den Rechtsfolgen s. Anm. 200 ff.; zum bereichsbezogenen Rechtsfolgenausschluss bei Dauerverlustgeschäften s. Anm. 510 ff.) und von Ausschüttungen auf Genussrechte. Das Trennungsprinzip (s. Anm. 52) zwingt auch zu einer abweichenden Definition des kstl. Einkommensbegriffs im Verhältnis zum estl. Einkommensbegriff. Allerdings hat der Einkommensbegriff weder im EStG noch im KStG die vermutete zentrale Bedeutung, da es nicht auf den Begriff selbst, sondern auf den Rechenvorgang zur Ermittlung des Einkommens ankommt (s. § 2 EStG Anm. 803).
- ▶ *Verdeckte Einlagen*: Abs. 3 Satz 3 regelt der Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“ (s. Anm. 330 ff.); dabei ist der estl. Einlagebegriff zugrunde zu legen.
- ▶ *Weitere Sonderregelungen zur Einkommensermittlung* enthält das KStG für den Fall der Liquidation (§ 11), der Organschaft (§ 14), bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (§ 12), bei Beginn und Erlöschen einer StBefreiung (§ 13), für VU (§§ 20, 21, 21a) und für Genossenschaften (§ 22).

2. Einkommensermittlung der Körperschaft

17

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

Dynamische Blankettverweisung: Die Verweisung des Abs. 1 betrifft nahezu alle estrechtl. Einkommensermittlungsvorschriften und umfasst – obwohl der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 lediglich das EStG benennt – mit Blick auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch die insoweit maßgeblichen Vorschriften der EStDV (glA FinVerw. R 32 Abs. 1 Nr. 2 KStR 2008; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 30; aA SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 5). Die anzuwendenden Vorschriften sind in R 32 Abs. 1 KStR 2008 aufgeführt.

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

- Erträge aus Beteiligungen unterliegen den Regelungen des § 8b.
- Abziehbare und nichtabziehbare Betriebsausgaben: §§ 9, 10 enthalten hierzu Sonderregelungen. Zinsaufwendungen können darüber hinaus ggf. nur im Rahmen des § 8a geltend gemacht werden.
- Verlustabzug: § 8c (iVm. § 34 Abs. 7b) sowie § 8 Abs. 4 aF (iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3) enthalten Sonderregelungen zum Verlustabzug für Körperschaften;

darüber hinaus regelt Abs. 8 den Verlustabzug bei Zusammenfassung von BgA oder der Trennung von zusammengefassten BgA.

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

Schema für die Ermittlung des Einkommens: Im Einzelnen kann es bei der Einkommensermittlung wegen der Rechtsnatur von Körperschaften zu Problemen bei der Anwendung estl. Rechtsvorschriften kommen (s. Anm. 16). Die FinVerw. gibt folgendes (hier um aktuelle gesetzliche Änderungen ergänztes) Schema für die Ermittlung des Einkommens vor (vgl. R 29 Abs. 1 KStH 2008):

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

1. Gewinn/Verlust lt. StBil. bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. HBil. unter Berücksichtigung der besonderen Gewinnermittlung bei Handelsschiffen nach § 5a EStG
2. + Hinzurechnung von vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
3. – Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten vGA
4. + Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
5. – Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)
6. + nichtabziehbare Aufwendungen (zB § 10, § 8a KStG iVm. § 4h EStG, § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO)
7. + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2
8. +/– Kürzungen / Hinzurechnungen nach § 8b KStG und § 3c Abs. 1 EStG
9. – sonstige inländ. stfreie Einnahmen (zB Investitionszulagen)
10. +/– Korrekturen bei Organschaft iSd. §§ 14, 17 und 18 KStG (zB gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG)
11. +/– Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländischen Einkünften ua.
 - Korrektur um nach DBA stfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG,
 - Hinzurechnung nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997,
 - Abzug ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 6 KStG oder § 12 Abs. 3 AStG iVm. § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG,
 - Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG,
 - Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach einem DBA stfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
12. +/– Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlung ua.
 - nach § 4 Abs. 6 und 7 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn,
 - Hinzurechnungsbetrag nach § 12 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG
13. +/– sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen ua.
 - nach § 52 Abs. 59 EStG iVm. § 50c EStG idF des Gesetzes v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen,
 - nicht ausgleichsfähige Verluste nach § 8 Abs. 4 Satz 4 und nach § 13 Abs. 3 KStG sowie nach §§ 2b, 15 Abs. 4, § 15a Abs. 1 EStG,
 - Hinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG,

	<ul style="list-style-type: none"> • Kürzungen nach § 2b Satz 4, § 15 Abs. 4 Satz 2, 3 und 6, § 15a Abs. 2, Abs. 3 Satz 4 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 7 KStG, • Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 und 8, § 7g Abs. 5 EStG
14. =	stl. Gewinn (Summe der Einkünfte in den Fällen des R 29 Abs. 2 Satz 1 KStR; Einkommen iSd. § 9 Abs. 2 Satz 1)
15. –	abzugsfähige Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
16. +/-	bei <i>Organträgern</i> : <ul style="list-style-type: none"> • Zurechnung des Einkommens von Organgesellschaften (§§ 14, 17 und 18), • Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b KStG, § 3c Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 7 UmwStG bezogen auf das dem OT zugerechnete Einkommen von Organgesellschaften (§ 15 Nr. 2 KStG) bei <i>Organgesellschaften</i> : <ul style="list-style-type: none"> • Abzug des dem OT zuzurechnenden Einkommens (§§ 14, 17 und 18)
17. =	Gesamtbetrag der Einkünfte iSd. § 10d EStG
18. –	bei der übernehmenden Körperschaft im Jahr des Vermögensübergangs zu berücksichtigender Verlust nach § 12 Abs. 3 Satz 2 bzw. § 15 Abs. 4 UmwStG
19. –	Verlustabzug nach § 10d EStG
20. =	Einkommen
21. –	Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24 KStG)
22. –	Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die LuF betreiben (§ 25 KStG)
23. =	zu versteuerndes Einkommen

► Für Körperschaften, die (auch) andere Einkünfte als gewerbliche haben können, gilt das Ermittlungsschema nach Auffassung der FinVerw. entsprechend mit der Maßgabe, dass für VZ bis einschließlich 2003 zur Ermittlung der Summe der Einkünfte im ersten Schritt die Entwicklung nach Abs. 1 Nr. 1 bis 13 für jede Einkunftsart gesondert vorzunehmen ist. Die Summe der Einkünfte ergibt sich nach Verlustausgleich unter Berücksichtigung der Beschränkungen nach § 2 Abs. 3 EStG in der für VZ bis einschließlich 2003 geltenden Fassung zwischen den sich danach ergebenden positiven und negativen Einkünften aus den einzelnen Einkunftsarten. Von der Summe der Einkünfte ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Abzug bei Einkünften aus LuF (§ 13 Abs. 3 EStG) vorzunehmen. Beim Verlustabzug nach § 10d EStG ist der unabhängig von der Einkunftsart abzugsfähige Verlustvortrag aus VZ vor 1999 nachrangig gegenüber dem einkunftsartenabhängigen Verlustvortrag aus VZ nach 1998 zu berücksichtigen. Zusätzlich kommt ggf. der Abzug nach § 10g EStG in Betracht, der nach dem Verlustabzug vorzunehmen ist; in VZ bis einschließlich 2003 ist der Abzugsbetrag vor dem einkunftsartenunabhängigen Verlustvortrag aus VZ bis 1998 zu berücksichtigen (R 29 Abs. 2 KStH 2008; ZUST. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 36).

Einstweilen frei.

18

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

a) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG

19

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

► *Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft:* § 8 Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind; insoweit richtet sich bereits die Ermittlung der Einkünfte nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 30).

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

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

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

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

► *Für nicht buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige mit Überschusseinkünften* gelten die für die jeweilige Einkunftsart maßgebenden Vorschriften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. §§ 8–9a EStG, für LuF betreibende, nicht buchführungspflichtige KStpfl. § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG). Für die Ermittlung des kstl. Einkommens von KapGes. mit Kapitaleinkünften enthält § 8 Abs. 10 besondere Regelungen (s. Anm. 600 ff.).

Anwendbare weitere Vorschriften des EStG: Aufgrund der Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft beschr. sich die Anwendung von Vorschriften des EStG und der EStDV in der Praxis regelmäßig auf die estl. Vorschriften über die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich; die darüber hinaus anzuwendenden Normen haben aber für Körperschaftsteuersubjekte Bedeutung, die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 unbeschr. stpfl. sind (zu den im Einzelnen anzuwendenden Vorschriften s. R 32 KStR 2008). Im Einzelfall können sich Probleme bei der Anwendung estl. Rechtsvorschriften über die Bestimmung des Einkommens aus der Rechtsnatur der Körperschaft oder aus der Subjektbezogenheit der estl. Vorschriften auf natürliche Personen und ihrer Umsetzung für die wesensverschiedenen Körperschaften ergeben.

► *Wesensunterschiede zur natürlichen Person:* Das Einkommen im estrechtl. Sinne enthält Elemente, die auf natürliche Personen und dort vorkommende Lebenssachverhalte zugeschnitten, dem Wesen der Körperschaft zT fremd sind und deshalb nicht oder nur sehr schwer in den kstl. Bereich transformiert werden können. Dies zeigt sich zB bei der – auf Körperschaften nicht anwendbaren (s. Anm. 7) – Regelung über den Altersentlastungsbetrag, der nach § 2 Abs. 3 EStG bereits auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden soll. Übertragungsprobleme ergeben sich auch bei SA und außergewöhnlichen Belastungen (s. Anm. 8).

► *Materielle Unterschiede zur ESt.* zeigen sich beim Spendenabzug (§ 10b EStG, § 9 Nr. 3 KStG), der estrechtl. im Einkommensverwendungsbereich angesiedelt und ebenso wie der Verlustabzug (§ 10d EStG) bei der Einkommensermittlung

als bzw. wie SA zu berücksichtigen ist. Er erhöht nicht den estrechtl. abziehbaren bzw. vortrags-/rücktragsfähigen Verlust (BFH v. 19.2.1969 – I R 90/66, BStBl. II 1969, 493). Demgegenüber misst der BFH der wortgleichen kstrechl. Spendenabzugsregelung des § 9 KStG den Charakter einer Gewinnermittlungsvorschrift zu und folgert daraus, dass die nach dieser Vorschrift abziehbaren Spenden in gleicher Weise wie BA den kstl. Gewinn mindern und den Verlustabzug erhöhen (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177).

Einstweilen frei.

20

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

aa) Gesetzliche Grundstruktur

21

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

bb) Nicht steuerbare und steuerfreie Vermögensveränderungen

22

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

Steuerfreie Einkünfte: Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bleiben nach § 8b Abs. 1 bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft außer Ansatz (s. § 8b Anm. 31 ff.). Gleiches gilt nach § 8b Abs. 2 für Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, oder an einer OG iSd. §§ 14, 17 oder 18 (s. § 8b Anm. 41 ff.). Von dem jeweiligen Gewinn iSd. § 8 Abs. 2 Satz 1, 3 und 6 gelten 5 % als nicht abziehbare BA (s. § 8b Anm. 83 ff.). Zu Einlagen des Gesellschafters s. Anm. 24.

Nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Auslandseinkünfte:

Nach dem Welteinkommensprinzip unterliegen auch positive ausländ. Einkünfte einer inländ. Körperschaft grds. der inländ. Besteuerung, soweit sie nicht aufgrund eines DBA im Inland von der Besteuerung freigestellt sind; in diesem Fall sind aber ggf. bestehende Besteuerungsvorbehalte (Subject-to-tax-Klauseln, Switch-over-Klauseln oder Umschaltklauseln) sowie nationale Einschränkungen (zB § 50d Abs. 9 EStG) zu beachten. Soweit die stfreien ausländischen Vermögensmehrungen die inländischen stpfl. Einkünfte erhöht haben, sind sie bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte herauszurechnen. Ebenfalls zum Abzug kommen positive ausländische Einkünfte, die nicht stbefreit sind, aber aufgrund von in früheren VZ erzielten negativen ausländischen Erträgen aus Drittstaaten iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden können (§ 2a Abs. 1 Satz 3 EStG). Wird die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung oder Anrechnung der ausländ. Steuer, sondern durch Abzug der im Ausland für die ausländ. Einkünfte entrichteten Steuer vermieden, kann diese nach § 26 Abs. 1 (s. § 26 Anm. 16 ff.) oder nach § 26 Abs. 6 iVm. § 34c Abs. 2 EStG (s. § 26 Anm. 50 ff.) berücksichtigt werden.

23 cc) Einlagen bei Körperschaften

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

Begriff der Einlage: Der strechtl. Begriff der Einlage umfasst bei KapGes. Vorteilszuwendungen aller Art, die ein Gesellschafter der Gesellschaft mit Rücksicht auf seine Stellung als Gesellschafter zukommen lässt (BFH v. 9.3.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652; v. 14.3.2011 – I R 40/10, GmbHR 2011, 997, stRspr.; allg. zum Begriff der Einlage s. § 4 EStG Anm. 281 ff.). Die Einlagehandlung ist ein tatsächlicher Vorgang, und zwar auch dann, wenn ihr ein Rechtsgeschäft – wie etwa eine Einbringung von WG – zugrunde liegt; vor diesem Hintergrund kann eine Einlage auch dann anzunehmen sein, wenn das der Einbringung zugrundeliegende Rechtsgeschäft unwirksam ist, von den Beteiligten aber gleichwohl vollzogen wird (s. § 4 EStG Anm. 290).

► *Offene Einlagen* sind Vermögensvorteile in Geld- oder Sachwerten (§ 5 GmbHG, § 27 AktG), die der KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zugeführt werden, Nachschüsse aufgrund §§ 25 ff. GmbHG sowie Zuschüsse oder das Aufgeld bei Kapitalerhöhung gegen Einlagen. Zur weiteren Unterscheidung offener und verdeckter Einlagen s. Anm. 330, allg. zum Gegenstand der Einlage s. § 4 EStG Anm. 286 ff., zum Einlagetatbestand s. § 4 EStG Anm. 290 ff.

► *Verdeckte Einlagen* zeichnen sich tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (näher s. Anm. 332 ff.).

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

Person des Einlegenden: Eine Einlage kann grds. nur durch den Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person erfolgen (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [308]; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532; WEBER-GRELLET, StB 2000, 122; zur Annahme einer Einlage durch den „Noch-nicht-“ oder „Nicht-mehr-Gesellschafter“ s. aber auch § 8 Anm. 333).

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

3.5.1967 – I 263/63, BStBl. III 1967, 421; v. 19.5.1993 – I 1 R 34/92, BStBl. II 1993, 804).

Einlagefähigkeit: Einlagefähig sind nur WG, die in die Bilanz aufgenommen werden können, also zB keine zu erwartenden Nutzungsvorteile (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. auch § 4 EStG Anm. 286 f.).

Bewertung der Einlage: Einlagen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. mit dem Teilwert zu bewerten; die Ausnahmeregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a, b EStG finden Anwendung (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463; s. auch BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BFH/NV 09, 1207, zu den Auswirkungen einer unrichtigen Bewertung der Einlage von Geschäftsanteilen beim Verkauf dieser Anteile; zur Einlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG s. FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628; allg. hierzu s. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 524 f.). Dagegen ist § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 2; WENDT, FR 2005, 468; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 653). Eine fiktive Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Spezielle gesetzliche Regelungen zur Einlagenbewertung – etwa des UmwStG – sind zu beachten, soweit diese auf Körperschaften Anwendung finden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 181).

Rechtsfolgen der Einlage in eine Körperschaft:

► *Offene Einlagen* – sowie Vorgänge, die i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG fiktiv als Einlage gelten (s. § 4 EStG Anm. 323) – erhöhen das Nennkapital oder sind der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) zuzuführen. Anders als bei verdeckten Einlagen bedarf es einer Gewinnkorrektur für stl. Zwecke nicht, denn Einlagen in KapGes. sind keine betrieblichen Vorgänge, sondern Vorgänge auf der gesellschaftsrechtl. Ebene. Sie dürfen daher keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte des KStPfl. haben. Beim Gesellschafter führen offene Einlagen zu (nachträglichen) AK der Beteiligung (BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168; s. auch § 4 EStG Anm. 300).

► *Die Rechtsfolgen verdeckter Einlagen* wurden erstmals ausdrücl. gesetzlich durch die mit dem JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) eingefügten Regelungen in Abs. 3 Sätze 3–6 normiert (näher s. Anm. 332 ff.).

dd) Verluste von Körperschaften

24

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

► *Bei Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3* findet mit Blick auf § 8 Abs. 2 stets nur ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der (als gewerblich fingierten) Einkünfte statt; ein vertikaler Verlustausgleich ist mangels unterschiedlicher Einkunftsarten weder möglich noch erforderlich (glA ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 59). Für diese Körperschaften gelten auch weder die Einschränkungen des

KStG § 8 Anm. 24–25 B. Abs. 1: Begriff/Ermittlung d. Einkommens

§ 2 Abs. 3 EStG idF des StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 6), da gewerbliche Verluste stets „echte Verluste“ darstellen, noch diejenigen der §§ 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3 EStG (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 901; FROTSCHER/MAAS § 8 Rn. 159). Beim Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter ESt-Pflicht kann der Verlustabzug nach § 10d EStG eingeschränkt sein (s. BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571).

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

► *Beschränkungen durch Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG) verfassungsrechtlich zweifelhaft:* Die Beschränkungen durch die sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG) sind aber jedenfalls dann verfassungsrechtl. zweifelhaft, wenn eine Verlustverrechnung in späteren VZ nach § 8c endgültig ausgeschlossen ist (BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, GmbHR 2010, 1265, mit Anm. BUCIEK, FR 2011, 79, und Anm. DORENKAMP, FR 2011, 79).

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

Nicht ausgleichsfähige Verluste sind insbes. in § 8 Abs. 4 aF geregelt, der über die rechtliche Identität des StSubjekts hinaus eine wirtschaftliche Identität verlangt (s. Anm. 426); auch die „Rechtsnachfolgervorschrift“ des § 8c beschr. – teilweise oder vollständig – die stl. Wirksamkeit nicht genutzter Verluste einer Körperschaft (s. § 8c Anm. 20 ff.). Daneben sind § 13 Abs. 3 sowie § 15 Abs. 4 EStG zu beachten. Die Regelung in § 2b EStG, die im Falle der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften auch für KapGes. als Anteilseigner Bedeutung erlangen konnte, wurde aufgehoben (zum zeitl. Anwendungsbereich s. § 2b Anm. 2).

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

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

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

Die Einkünfte von nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. Stpfl., die LuF betreiben, sind als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ (§ 8 Abs. 2); die Ermittlung ihrer Einkünfte (gem. § 5 Abs. 1 EStG) richtet sich nach den für gewerbliche

Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 20). Gleichwohl gewährt die Fin-Verw. diesen Körperschaften die Vergünstigungen des § 6b EStG sowie der R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR unter der Voraussetzung, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschr. oder der land- und forstw. Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird (s. R 34 KStR 2008).

Einstweilen frei.

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

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

Schrifttum nach Einfügung des Abs. 1 Satz 2: LEIPPE/BALDAUF, Geplante gesetzliche Verankerung des kommunalen Querverbundes durch das Jahressteuergesetz 2009, *DStZ* 2008, 568; HEGER, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, *FR* 2009, 301; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, *FR* 2009, 308; MÜLLER-GATERMANN, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, *FR* 2009, 314; SCHIFFERS, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom hoheitlichen Bereich am Beispiel des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad, *DStZ* 2009, 819; GEISSELMEIER/BARGENDA, Dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften im Spannungsverhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht, *DStR* 2009, 1333; HEURUNG/SEIDEL, Organschaftsbesteuerung der öffentlichen Hand, *BB* 2009, 1786; HÜTTEMANN, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem *JStG* 2009, *DB* 2009, 2629; WEITEMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem *JStG* 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, *FR* 2009, 1; BALDAUF, Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, *DStZ* 2010, 523; EVERSBERG/BALDAUF, Gesetzliche Regelung der Zusammenfas-

sung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, DStZ 2010, 358; FIAND, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, KStZ 2010, 26; FIAND, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4.3.2009, KStZ 2010, 109; KIRCHHOF, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, DStR 2010, 1659; KRONAWITTER, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, DStZ 2010, 370; LEIPPE, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106; MAIER, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; MEIER, Der Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ i. S. d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG, FR 2010, 168; PINKOS, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96; SCHIFFERS, BMF vom 12. 11. 2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; STRAHL, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand, DStR 2010, 193; WESTERMANN/PRECHTL, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; FEST, Umsatzbesteuerung von Zuschüssen an öffentlichen Beteiligungsunternehmen, DStR 2011, 1293; STRAHL, Update zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Allgemeinen und staatlicher Hochschulen im Besonderen, KÖSDI 2011, 17546; BÜRSTINGHAUS, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer, DStZ 2011, 345.

27 1. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 4

Nach der gesetzlichen Definition des § 4 Abs. 1 sind BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – außerhalb der LuF – dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben und keine Hoheitsbetriebe (dh. Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen) iSd. § 4 Abs. 5 darstellen (s. § 4 Anm. 20; zur Legaldefinition sa. BTDrucks. 7/1470, 325). Für die Annahme eines BgA müssen nicht alle Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs iSd. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein, vielmehr sollen alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben, der KSt. unterworfen werden (s. Anm. 28).

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

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

► *Einkünfteermittlung bei unselbständigen Betrieben gewerblicher Art:* Die Trägerkörperschaft ist KStSubjekt wegen jedes einzelnen von ihr unterhaltenen, rechtlich unselbständigen BgA, dh., für jeden einzelnen BgA ist das Einkommen gesondert

zu ermitteln und die KSt. gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (BFH v. 13.3.1973 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Der BgA wird in diesem Zusammenhang fiktiv als selbständige KapGes., die Trägerkörperschaft als deren Alleingesellschafterin betrachtet (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 633). Daher sind die Grundsätze anzuwenden, wie sie für das Verhältnis einer KapGes. zu ihren Gesellschaftern gelten; dies schloss nach Auffassung der stRspr. auch die Vorschriften über vGA ein (BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412).

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

2. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht erforderlich

28

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

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

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

▷ *Bisherige Rechtsprechung zur Anwendung der vGA-Grundsätze auf BgA:* Der BFH vertrat – verstärkt in den letzten zehn Jahren – in einer Reihe von Entscheidungen die Auffassung, eine dauerdefizitäre, von der öffentlichen Hand gehaltene KapGes., die öffentliche Aufgaben der Daseinsvorsorge wahrnimmt, könne nicht mit dem Argument, sie werde im Interesse der Allgemeinheit tätig, auf einen etwaigen Verlustausgleich bzw. auf einen angemessenen Gewinnaufschlag zugunsten ihres Gesellschafters verzichten, ohne eine Anwen-

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

- ▷ *Stellungnahme:* Die Neuregelung ist aus Gründen der Rechtsklarheit zu begrüßen, war doch die Übertragung der RsprGrundsätze zur vGA bei KapGes.

auf dauerdefizitäre BgA der öffentlichen Hand ohnehin verfehlt. Es entspricht idR dem Zweck eines BgA – gerade im Bereich der Daseinsvorsorge – für bestimmte Leistungen kein kostendeckendes Entgelt zu verlangen. Der Gesetzgeber hat der Tendenz der Rspr., dauerdefizitäre BgA als „Liebhabe-reibetriebe“ anzusehen, daher zu Recht mit der Einfügung des Abs. 1 Satz 2 (und den Regelungen in Abs. 7 bis 9; s. Anm. 500 ff.) den Boden entzogen.

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

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

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

29

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

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

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

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

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

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

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

30 **1. Grundinformation zu Abs. 2**

Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind. Denn nach Abs. 1 ist auch für die Ermittlung der KSt. das Einkommen ausgehend von der Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) zu ermitteln (s. Anm. 18). Daraus folgt, dass sich bereits die Ermittlung der Einkünfte nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften richtet (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 57; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 48; s. auch BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 7.2.2007 – I R 27/06, BStBl. II 2008, 526; BTDDrucks. 7/1470, 341; s. Anm. 16). Insgesamt handelt es sich um eine Art Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körper-

schaft. Abs. 2 lässt sich entnehmen, dass die betroffenen Körperschaften nicht über eine stl. „Privatsphäre“ verfügen (s. Anm. 41 ff.). Abs. 2 gilt über § 7 GewStG auch für die GewSt.

2. Rechtsentwicklung des Abs. 2

31

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

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

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

3. Verfassungsmäßigkeit und Unionsrechtskonformität des Abs. 2

32

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

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

Unionsrechtliche Beurteilung: Die unterschiedliche Behandlung von inländ. und ausländ. KapGes. hinsichtlich ihrer Einkünftequalifikation nach Abs. 2 aF konnte im Einzelfall mit einer Diskriminierung ausländ. KapGes. einhergehen. Mit der Neufassung des Abs. 2 im Rahmen des SEStEG hat der Gesetzgeber den insoweit bestehenden Erfordernissen unionsrechtskonformer Gesetzgebung Rechnung getragen.

► *Sitztheorie versus Gründungstheorie:* Während die Entsch. des EuGH v. 27.9.1988 – C-81/87 – Daily Mail, EuGHE 1988, 5483 = NJW 1989, 2186, noch als Bestätigung der Sitztheorie (s. § 27 Anm. 17) interpretiert worden war, hat sich mit EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, EuGHE I 1999, 1459 = GmbHR 1999, 474; v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, EuGHE I 2002, 9919 = GmbHR 2002, 1137; v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, EuGHE I 2003, 10155, ein Paradigmenwechsel vollzogen. Danach haben die Mitgliedstaaten insbes. nicht die Möglichkeit, die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit (vormals Art. 43, 46, 48 EGV, nunmehr Art. 49, 52, 54 AEUV) von der Beachtung ihres nationalen Gesellschaftsrechts abhängig zu machen. EU-KapGes. haben das Recht, ihre Tätigkeit in jedem anderen Mitgliedstaat durch eine dortige Niederlassung auszuüben; ihr satzungsmäßiger Sitz (bzw. ihre Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung) dient dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen. Wirksam in einem Mitgliedstaat (zur Niederlassungsfreiheit im Bereich des EWR und der EU s. HAACK, MDR 2006, 106; FISCHER, DStR 2006, 2281) gegründete KapGes. mit tatsächlichem Geschäftssitz im Inland sind nach diesen Grundsätzen als rechtsfähige Gesellschaften anzuerkennen; dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft in einem Mitgliedstaat nur gegründet wurde, um dort in den Genuss vorteilhafter Rechtsvorschriften zu kommen (EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, EuGHE I 2003, 10155 – Rn. 96).

► *Keine Diskriminierung doppelt ansässiger ausländischer Kapitalgesellschaften:* Mit der Neufassung des Abs. 2 beabsichtigte der Gesetzgeber ua., die grenzüberschreitende Reorganisation von Unternehmen und die Möglichkeiten der freien Wahl der Rechtsform zu verbessern (BRDrucks. 542/06, 2; s. hierzu auch FISCHER, DStR 2006, 2281 [2286]). Durch die Einbeziehung ausländ. KapGes. in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 34) und die Bezugnahme auf diese Vorschrift in Abs. 2 nF ist den gegen die Vorgängerregelung vorgebrachten europarechtl. Bedenken hinsichtlich der Diskriminierung doppelt ansässiger ausländ. KapGes. der Boden entzogen worden.

33 Einstweilen frei.

II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2

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

1. Voraussetzungen des Abs. 2

34 a) Unbeschränkte steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1)

Inländische und ausländische Kapitalgesellschaften: Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 – das sind KapGes. in-

länd. oder ausl. Rechts – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Zu dieser Gruppe von KStSubjekten gehören nach der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 nicht abschließenden Aufzählung insbes. AG, KGaA., GmbH und Europäische Gesellschaften (sog. Societas Europaea [SE], s. VO [EG] Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001, ABL. EG 2001 Nr. L 294, 1).

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

► *Besonderheiten in Organschaftsfällen*: § 14 Abs. 1 Satz 1 knüpft für Organgesellschaften unbeschadet der Neufassung durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) an die Merkmale des Sitzes und der Geschäftsleitung im Inland an (sog. doppelter Inlandsbezug). Die Europäische Kommission vertritt in dem Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909 die Auffassung, dass dieser doppelte Inlandsbezug gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstößt, da im EU/EWR-Ausland gegründete KapGes., die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben und daher unbeschr. kstplf. sind, nicht von der Möglichkeit zur Bildung einer steuerlichen Organschaft Gebrauch machen können (s. auch § 14 Anm. 12). Die Fin.Verw. wendet daher – bis zu einer zu erwartenden gesetzlichen Neuregelung – §§ 14 Abs. 1 Satz 1 und § 17 über ihren Wortlaut hinaus mit der Maßgabe an, dass eine im EU-/EWR-Ausland gegründete KapGes. mit Geschäftsleitung in Deutschland ihr auf im Inland steuerpflichtigen (positiven und negativen) Einkünften beruhendes Einkommen innerhalb einer steuerlichen Organschaft einem OT iSd. §§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 18 zurechnen kann, wenn auch die übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. für die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft erfüllt sind (BMF v. 28.3.2011, BStBl. I 2011, 300).

Keine Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften:

Die Regelung in Abs. 2 aF galt nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur für solche KapGes., deren Buchführungspflicht sich aus dem HGB ergab; str. war, inwieweit die Vorschrift auch für beschr. Stplf. galt. Nach Auffassung der höchstrichterlichen Rspr. fielen ausl. KapGes. jedenfalls dann nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF, wenn sie im Inland keine Zweigniederlassung hatten (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, m. Anm. Gosch, DStR 2002, 671, Anm. LÜDICKE, DStR 2002, 671 f., Anm. KEMPERMANN, FR 2002, 637, und Anm. PRINZ, FR 2002, 1176; BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 [865]; v. 13.11.1996 – I B 3/96, BFH/NV 1997, 443). Demgegenüber gilt die Rechtsfolge des Abs. 2 nF nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung für beschr. kstplf. KapGes. nicht; solche Gesellschaften können danach alle Arten von Einkünften erzielen, soweit keine besondere gesetzliche Regelung – wie etwa in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG – besteht (vgl. etwa BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, juris, zu Einkünften einer beschr. stplf. Körperschaft aus der Überlassung von Rechten; FISCHER/DOMINIK, IWB 2011, 163, zu inländ. Einkünften beschr. stplf. ausl. Immobilienobjektgesellschaften).

ten). Die Einkünfte beschr. kstpf. KapGes. sind nach den allgemeinen Regeln des EStRechts zu bestimmen, was dazu führt, dass hier auch eine „Liebhaberei“ möglich ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. Anm. 42).

► *Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften* iSd. §§ 13d–13g HGB sind abhängiger Unternehmensteil der ausländ. Gesellschaft; eine eigene Rechtspersönlichkeit kommt ihnen – unbeschadet einer hinsichtlich der inländ. Einkünfte bestehenden (aber nach Abs. 2 nF nicht mehr tatbestandsrelevanten) Buchführungspflicht (s. § 7 Anm. 27) – nach den maßgebenden Bestimmungen des Handelsrechts nicht zu (KRAFKA in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2010, § 13d HGB Rn. 11). Inländ. Zweigniederlassungen ausländ. KapGes. iSd. §§ 13d–13g HGB sind nicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. stpf. und fallen somit nicht unter Abs. 2 nF; daher ist unter Berücksichtigung der isolierenden Betrachtungsweise (s. § 2 Anm. 41, 44) nach den allgemeinen Regeln des EStRechts im Einzelfall zu prüfen, ob die ausländ. KapGes. mit ihrer Zweigniederlassung gewerbliche (Betriebsstätten-)Einkünfte und/oder (ggf. weitere) Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt, mit denen sie in Deutschland iSd. § 2 Nr. 1 beschr. kstpf. ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. auch RENGERS in BLÜMICH, § 1 Rn. 38).

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

Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschr. Stpf. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 – das sind im Genossenschaftsregister (§ 10 GenG) eingetragene Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (SCE), s. VO (EG) Nr. 1435/2003 des Rates v. 22.7.2003 (ABl.EU 2003 Nr. L 207, 1) sowie das SCE-Ausführungsgesetz (SCEAG) v. 14.8.2006 (BGBl. I 2006, 1911) – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Eingetragenen Genossenschaften (darunter fielen nach § 1 GenG aF insbes. Kreditvereine, Absatzgenossenschaften, Magazinvereine, Produktivgenossenschaften, Konsum- und Wohnungsbauvereine) wird gem. § 17 Abs. 2 GenG iVm. § 6 Abs. 1 HGB die Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform zuerkannt; sie waren als Handelsgesellschaften zur Führung von Büchern verpflichtet und fielen dementsprechend in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF. Nach der Gesetzesänderung fallen eingetragene Genossenschaften schon aufgrund ihrer unbeschränkten StPflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 2) in den Anwendungsbereich des Abs. 2 nF. Zu beachten ist, dass nach § 1 GenG nF (s. Art. 3 SCEAG, BGBl. I 2006, 1911 [1931], geänd. durch Bek. v. 16.10.2006, BGBl. I 2006, 2230, zuletzt geänd. durch das EHUG v. 10.11.2006, BGBl. I 2006, 2553 [2563]) zu den Genossenschaften nun auch solche Gesellschaften zählen, deren Zweck darauf gerichtet ist, „soziale oder kulturelle Belange“ ihrer Mitglieder „durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern“. Die Einkünfte solcher iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 unbeschr. stpf. „Sozial- und Kulturgenossenschaften“ sind nach der Regelung in Abs. 2 nF als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, wodurch eine in diesem Bereich ggf. bestehende „Liebhaberei“-Problematik (s. Anm. 42) nicht mehr aufgeworfen wird.

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

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

d) Keine Anwendung des Abs. 2 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 37

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sonstiger juristischer Personen des privaten Rechts iSd. § 1 Nr. 4 (zB Vereine iSd. § 22 BGB oder Unternehmensstiftungen iSd. § 80 BGB), wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nichtrechtsfähiger Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts iSd. § 1 Nr. 5 und Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts iSd. § 1 Nr. 6 fielen in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF, wenn sie als Kaufleute iSd. §§ 1–3 HGB buchführungspflichtig waren (BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 52; s. auch § 7 Anm. 26). Unbeschadet einer insoweit gegebenen unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 ist Abs. 2 nF auf diese KStSubjekte nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht anzuwenden; die Qualifizierung der insoweit erzielten Einkünfte bestimmt sich gem. Abs. 1 Satz 1 nach den maßgeblichen Regeln des EStRechts.

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

Einstweilen frei.

38

2. Rechtsfolgen des Abs. 2

39

Behandlung aller Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Alle Einkünfte einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sind – unabhängig von der Art der Tätigkeit – stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Das bedeutet zum einen, dass die Einkünfte schon dem Grunde nach entsprechend den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften – dh. insbes. nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung (§ 8 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 EStG) – ermittelt werden müssen (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 57; LANG in DJPW, § 8 Abs. 2 Rn. 14; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 48; s. auch BTDrucks. 7/1470, 341); Abs. 2 ist demnach keine bloße Umqualifizierungsnorm. Zum anderen werden der Tätigkeit einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sämtliche Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) gesetzlich zugerechnet; insbes. die Absicht, Gewinn zu erzielen, wird damit „automatisch“ unterstellt. Die Inkaufnahme überschießender Aufwendungen muss danach notwendigerweise in Zusammenhang mit einem anderen gewinnversprechenden Tätigkeitsbereich stehen, sei es mit einem weiteren gewinnträchtigen Geschäftsbereich der Gesellschaft, sei es mit einer Dienstleistung für den Gesellschafter. Als Konsequenz hieraus können Körperschaften daher auch keine außerbetriebliche Sphäre haben (s. Anm. 41).

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

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

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

40 Einstweilen frei.

III. Sonderfragen zur betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft

Schrifttum: PEZZER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986; WASSERMAYER, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; LOHAUS, Zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft, StuW 1989, 358; THIEL/EVERSBURG, Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das Atlantis des Körperschaftsteuerrechts, DStR 1993, 1881; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993; JOST, Außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft, DB 1994, 910; RÜD, Kapitalgesellschaft und Liebhaberei, DStR 1994, 1874; WEBER-GRELLET, Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, 12; WASSERMAYER, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in CREZELIUS/RAUPACH/SCHMIDT/UELNER (Hrsg.), Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe, Festschrift für Franz Josef Haas, Herne 1996, 401; FLIES, Hat die GmbH ein „Privatvermögen“?, StBp. 1997, 121; HOFFMANN, Steuerliche „Liebhaberei“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften, Inf. 1997, 362; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, DStZ 1998, 495; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, StuW 1998, 76; PRINZ, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, 97; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; GOSCH, Zur isolierenden Betrachtungsweise bei der Beurteilung von Liebhaberei im Zusammenhang mit beschränkter Steuerpflicht – Zur Frage der Beweislast, BFH-PR 2002, 204; GOSCH, „Liebhaberei“ einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft – Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht – außerbetriebliche Sphäre einer ausländischen Kapitalgesellschaft, DStR 2002, 671; PRINZ, Akzentverschiebungen des BFH bei liebhabereigeneigter vGA?, FR 2002, 1171; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; HAAS, Liebhaberei im Körperschaftsteuerrecht: Der angemessene Gewinnaufschlag bei der Bemessung der vGA, DStR 2008, 1997; KOFLER, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in FRITZ-SCHMIED/KANDUTH-KRISTEN/URNIK (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag, Wien 2009, 103; BIRK, Aktuelle Entwicklung in der Rechtsprechung zur Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung (Sechster Deutscher Finanzgerichtstag) 2011, 57; WASSERMAYER, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828.

1. Problemlage und Rechtsentwicklung

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

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

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

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum KStG 1977 wurde die Frage zunächst überwiegend offen gelassen (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, jeweils zu Steuerzahlungen vom Einkommen; v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799, zur Erbschaft); Aufwendungen einer KapGes. für sportliche Zwecke wurden indes als nichtabziehbare BA (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG) beurteilt (BFH v. 11.8.1994 – I B 235/93, BFH/NV 1995, 205). In BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90 (BStBl. II 1992, 342, zu Zinsen für gestundete KSt.) wurde jedoch erstmals klar hervorgehoben, dass die Besonderheit der KapGes. gegenüber der natürlichen Person darin liege, dass erstere keine natürliche Handlungsfähigkeit und keine Privatsphäre besitze. Diese Rechtsauffassung wurde für den Bereich der GewSt. best. (BFH v. 22.8.1990 – I R 67/88, BStBl. II 1991, 250, mit Anm. Gosch, StuW 1992, 350; v. 8.8.2001 – I R 104/00, GmbHR 2002, 395, jeweils zu § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Der I. Senat des BFH vertritt in seitdem stRspr. die Auffassung, dass KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre haben (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134; v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; v. 17.11.2004, GmbHR 2005, 637; v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; v. 25.10.2006 – I B 120/05, BFH/NV 2007, 502; v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660; v. 22.8.2007 – I R 32/06, nv., juris; v. 20.11.2007 – I R 54/05, GmbHR 2008, 329; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 22.12.2010 – I R 110/09, GmbHR 2011, 606; vgl. auch BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, unter C. II.1. der Gründe). Aufwendungen der KapGes. seien generell als BA anzusehen; eine Gewinnkorrektur komme nur unter dem Gesichtspunkt einer nicht abziehbaren BA, verdeckten Einlage oder vGA in Betracht.

Im Schrifttum wird die Annahme einer Privatsphäre der KapGes. wohl überwiegend abgelehnt (zB RÜD, DStR 1994, 1874; LOHAUS, StuW 1989, 358) bzw. krit. gesehen (THIEL/EVERSBERG, DStR 1993, 1881); zT wird gleichwohl das Vorhandensein einer „Privatsphäre“ (SCHWEDHELM in STRECK VI. § 8 Rn. 28 f.; JOST, DB 1994, 910), „betriebsfremden Sphäre“ (PEZZER, Die vGA im Körperschaft-

steuerrecht, 1986, 49 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, 741) bzw. „Liebhaberei“ (WEBER-GRELLET, DStR 1994, 12) für möglich gehalten.

Stellungnahme: Die nunmehr stRspr. des BFH verdient Zustimmung; eine KapGes. verfügt stl. gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 63; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 69; LANG in DJPW, § 8 Abs. 2 nF Rn. 32; aA SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 59; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anm. 53 ff. und das soeben zitierte Schrifttum). Dies folgt schon aus dem Gesetzesbefehl des Abs. 2, wonach bei den gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschr. Stpfl. alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Regelung des Abs. 2 beinhaltet uE eine Rechtsfolgenverweisung; einer eigenen Subsumtion unter den Begriff der Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG bedarf es im Rahmen der von Abs. 2 angeordneten Umqualifizierung nicht. Der Einkünftebegriff des Abs. 2 ist deshalb in einem weiten Sinne zu verstehen. Diese Auslegung verhindert überdies einen Wertungswiderspruch zwischen Abs. 2 und § 2 Abs. 2 GewStG (so ausdrükl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317, zu § 8 Abs. 2 aF; s. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445; glA WASSERMEYER, DB 1987, 1113 [1114]; krit. ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 70 mit Hinweis auf BFH v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2003, 489).

42 2. Betriebliche Sphäre und gesellschaftliche Veranlassung

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

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

► *Risikogeschäfte:* Eine KapGes. ist im Rahmen ihrer unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit grds. berechtigt, die mit Risikogeschäften verbundenen Chancen wahrzunehmen und zugleich auch Verlustgefahren in Kauf zu nehmen (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230, zu Wertpapierrisikogeschäften; BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, zu Devisenter-

mingschäften; aA BMF v. 19.12.1996, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 20.5.2003, BStBl. I 2003, 333). Geschäfte, die die Gefahr erheblicher Verluste in sich bergen, führen daher nicht per se zu vGA.

► *Verlustgeschäfte im Interesse der Gesellschaft*: Eine grundsätzliche Frage ist, ob Verlustgeschäfte „im Interesse der Gesellschaft“ unternommen werden können. Die Annahme, dass der Tätigkeit einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sämtliche Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs zugerechnet und eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellt wird (s. Anm. 39), führt zu dem Schluss, dass die Gesellschaft keinen „Non-profit-Bereich“ unterhält. Ein „Verlustgeschäft“, das im Einzelfall zur Annahme einer vGA berechtigt, liegt nicht in der Verlustsituation selbst, sondern im Verzicht auf einen entsprechenden Ersatz für die von der KapGes. erbrachte „Leistung“ (zur stl. Behandlung von Verlusten eines strukturell dauerdefizitären Betriebs gewerblicher Art nach Abs. 7 nF s. Anm. 500 ff.).

► *Verlustgeschäfte im Interesse des Gesellschafters*: Handelt die KapGes. nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter, sind die von der Gesellschaft erzielten Verluste zwar bei der Ermittlung ihres Steuerbilanzgewinns zu berücksichtigen; der Gewinn ist jedoch außerbilanziell um die als vGA zu qualifizierenden Verlustbeträge sowie um einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Ob die KapGes. ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, ist nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und „Liebhaberei“ entwickelt worden sind (BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035, mwN).

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

► *Einzelfälle*: Nach „Liebhaberei“-Grundsätzen liegt eine vGA (in Höhe des entstandenen Verlusts zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags) vor, wenn eine KapGes. im Interesse ihres Gesellschafters ein WG unterhält, ohne dass sich dieser zu einem entsprechenden Verlustausgleich verpflichtet hat (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035, jeweils betr. Segeljacht; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, betr. Einfamilienhaus; BFH v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003, zu Verlusten aus Wertpapier-Risikogeschäften als vGA; FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; Nds. FG v. 18.5.2006 – 6

K 503/03, EFG 2006, 1937, rkr., betr. Motoryacht; FG Hamb. v. 18.1.2006 – V 302/01, EFG 2006, 1283, rkr., betr. Pferdesport-GmbH; FG Bremen v. 26.11.1987 – II 221-222/85 K, II 221/85 K, II 222/85 K, EFG 1988, 133, rkr., betr. Charterflugbetrieb; s. auch zur älteren Rspr.: BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt; vgl. aber auch BFH v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge als nicht abziehbare BA). Gleiches gilt, wenn die gesamte Tätigkeit oder ein selbständiger (segmentierter) Tätigkeitsbereich des Betriebs der KapGes. den Neigungen und/oder Interessen der Gesellschafter dient (BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134, zu Devisentermingeschäften).

43 3. Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen und -mehrungen

Spenden: Mangels außerbetrieblicher Sphäre sind Spenden grds. im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbare BA der KapGes. Zur Annahme von vGA im Zusammenhang mit Spenden s. Anm. 380 „Spenden“.

Erbschaft, Schenkung: Die Rspr. zum Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre bei der KapGes. betrifft Fälle, in denen einer bestimmten Tätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und damit der Tatbestand der stl. Einkünfteerzielung fehlt. Sie bedeutet nicht, dass ein Gesellschafter nicht WG des PV in das Gesellschaftsvermögen der KapGes. einlegen könnte. Ist eine KapGes. Erbe (oder Empfänger einer Schenkung) des Gesellschafters, ist der Vermögensanfall bei der KapGes. grds. als Einlage anzusetzen und zu bewerten, da der Erwerb nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der KapGes., sondern auf einer unentgeltlichen, aus dem Gesellschaftsverhältnis herrührenden Zuwendung des Gesellschafters beruht (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317). Ist eine KapGes. dagegen Erbe eines Nichtgesellschafters, führt die weite Auslegung des Einkünftebegriffs in Abs. 2 (s. Anm. 41) dazu, dass der Erbvermögensanfall als stbare Vermögensmehrung erfasst werden muss. Gleiches gilt uE für Schenkungen von dritter Seite (vgl. BFH v. 21.2.1963 – I 47/60, FR 1963, 289; THIEL/EVERBERG, DStR 1993, 1881 [1887]) und Lotteriegewinne (glA ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 75).

44–49 Einstweilen frei.

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

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

1. Grundinformation zu Abs. 3

50

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

Einstweilen frei.

51–54

2. Bedeutung des Abs. 3**a) Bedeutung des Abs. 3 Satz 1**

55

Die Vorschrift enthält eine spezialgesetzliche Regelung zur Abgrenzung der Einkommensermittlung von der Einkommensverwendung. Eine weitergehende Trennung zwischen betrieblicher und nichtbetrieblicher Sphäre – vergleichbar den Regelungen in § 4 Abs. 1 und § 12 EStG – kennt das KStRecht nicht (zu den Konsequenzen aus dem Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre s. Anm. 42; zur Rechtsentwicklung der Norm s. Anm. 2). Durch die Regelungen zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Anteilseigner in § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 32a KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Halbs. 2 EStG idF des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist die verfahrensrechtl. Unabhängigkeit der getrennten Besteuerung bestätigt, aber zugunsten einer korrespondierenden Handhabung eingeschränkt worden.

b) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 1: Verdeckte Gewinnausschüttungen**aa) Im Anrechnungsverfahren**

56

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

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

57 **bb) Im Halbeinkünfteverfahren**

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

► *Definitivbelastung durch Körperschaftsteuer im Halbeinkünfteverfahren:* Während im Anrechnungsverfahren die von der KapGes. auf die Gewinnausschüttung geschuldete bzw. entrichtete KSt. wirtschaftlich wie eine VorausZ auf die ESt. des Anteilseigners wirkte (s. Anm. 56), wirkt die KStBelastung im Halbeinkünfteverfahren definitiv. Dadurch begünstigt das Halbeinkünfteverfahren den thesaurierten Inlandsgewinn. Auf der Ebene des Anteilseigners werden (Dividenden-)Erträge nur noch zur Hälfte in die stl. Bemessungsgrundlage einbezogen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG).

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

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

58 **cc) Im Teileinkünfteverfahren**

Teilweise veränderte Einkommenswirkung von vGA: Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Neuregelungen verändert sich die Einkommenswirkung von vGA dem Grunde nach – dh. un-

beschadet der ab 2008 auf 15 % gesunkenen Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) – weder für die ausschüttende noch für die beteiligte Körperschaft. Ist eine natürliche Personen Anteilseigner, ist es jedoch ab dem Jahr 2009 von maßgeblicher Bedeutung, ob die Beteiligung im BV oder PV gehalten wird. Bei betrieblichen Beteiligungen sind dann 60 % der vGA stpfl. (§ 3 Nr. 40 EStG idF des UntStRefG 2008), während bei Anteilen im PV eine abgeltende Steuer iHv. 25 % des Ausschüttungsbetrags erhoben wird (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG idF des UntStRefG 2008). Soweit Leistungsbeziehungen umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG idF des UntStRefG 2008 den Abzug der tatsächlichen WK. Im Jahr 2008 besteht die Sondersituation, dass vGA bei der Körperschaft bereits mit dem abgesenkten KStTarif besteuert werden, während die Ausschüttung beim Anteilseigner lediglich zur Hälfte (§ 3 Nr. 40 EStG in der für 2008 noch geltenden Fassung) estpfl. ist (s. hierzu auch HARLE/KUHLEMANN in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 71 ff.). Abhängig vom Hebesatz bei der GewSt. und dem persönlichen Grenzsteuersatz können sich beim Anteilseigner dadurch besteuerungstechnisch deutliche Vorteile gegenüber der Situation im Vorjahr 2007 bzw. im Folgejahr 2009 ergeben; diese sind umso größer, je niedriger der GewStHebesatz und der persönliche EStSatz des Anteilseigners liegt.

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

Genussrechte stellen eine Sonderform der Außenfinanzierung dar; sie ermöglichen eine Kapitalbeschaffung ohne Gewährung der Mitgliedschaftsrechte eines Gesellschafters. Genussrechte können auf eine lange Tradition als Finanzierungsinstrument zurückblicken; diese reicht in Deutschland zurück bis in die Mitte des 19. Jahrhunderts, als sie zur Finanzierung des Eisenbahnbaus eingesetzt wurden. Nach Einf. der stimmrechtslosen Vorzugsaktie ging die Bedeutung der Genussrechte zurück. Als Instrument der mezzaninen Finanzierung erlebte das Genussrecht indes eine Renaissance sowohl als Sanierungsinstrument (vgl. etwa VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173; STADLER, NZI 2003, 579; STEGMANN, INF 2005, 145; OELKE/WÖHLERT/DEGEN, BB 2010, 299; BREUNINGER/ERNST, GmbHR 2012, 494) als auch als Instrument der Mitarbeiterbeteiligung bzw. Vergütung der Organmitglieder und leitenden Angestellten (vgl. BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927; DAUTEL, Inf. 1999, 684 [686]; BOCK, BeraterBrief Betriebswirtschaft 2008, 269). Daneben werden Genussrechte zur Abgeltung von Dienstleistungen, von Patenten sowie zur Amortisation von Aktienkapital eingesetzt.

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

Schrifttum: BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; IDW, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007), WPg 2006, 1380; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2006/2007 rund um die GmbH, GmbHR 2006, 1225; DALLWITZ/MATERN/SCHNITGER, Beinträchtigung grenzüberschreitender Finanzierung durch das JStG 2007, DStR 2007, 1697; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; FROTSCHER, Über das (steuerliche) Unbehagen an der Europäisierung und Internationalisierung, IStR 2007, 568; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; BECKER/KEMPE/SCHWARZ, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 2008, 370; HAAR, Gesetzliche Neuregelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StW 2008, 10; DOERFLER/ADRIAN, Anwendungsfragen und Wir-

kungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; KEMPF, Korrespondenzprinzip bei internationalen verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StbJb. 2008/2009, 147; SCHNITGER/ROMETZKI, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; HORST, Formelle Korrespondenz, NWB 2009, 2954; HORST, Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; KOHLHAAS, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, GmbHR 2010, 748; GROTHERR, Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 989.

Grund der Regelung: § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. ist Teil des vom Gesetzgeber des JStG 2007 verfolgten Konzepts, die zwischen der Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft korrespondierende Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu regeln. § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. als materielle Regelung dieses „Korrespondenzprinzips“ zielt darauf, die korrespondierende Besteuerung verdeckter Einlagen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu regeln. Die Sätze 3–6 enthalten die materiell-rechtl. Regelungen zur stl. Berücksichtigung und Behandlung verdeckter Einlagen bei der Gesellschaft und in Abhängigkeit hiervon zugleich die Anordnung von Rechtsfolgen für den Gesellschafter im Fall des Satz 6. Die materielle Regelung zur vGA enthält § 8b Abs. 1 Sätze 2–4, die formellen Regelungen § 32a.

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

Hinweis: Die durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 ff. EStG, § 8 Abs. 3 Sätze 3–6 und § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. KStG geregelte Korrespondenz von vGA und verdeckten Einlagen ist uE nicht mit dem Erfordernis der „Vorteilsgeneigtheit“ einer vGA identisch (s. Anm. 113). Da „Vorteilsgeneigtheit“ im Sinne einer Korrespondenz bedeutet, dass die Vermögensminderung auf der Ebene der Körperschaft geeignet sein muss, bei dem Anteilseigner einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131), ist sie der gesetzlich geregelten materiell-rechtl. Korrespondenz vorgelagert.

Eine vorläufige StFestsetzung für den Gesellschafter lehnte die FinVerw. ab (BMF v. 29.9.2005, DB 2005, 2162; OFD Magdeburg v. 10.9.2004, DStR 2004, 1922; aA FG Ba.-Württ. v. 9.12.2004 – 3 K 61/03, EFG 2005, 497, rkr., mit Anm. BRANDIS; s. auch § 32a Anm. J 06-3). Der Gesetzgeber hat durch das JStG 2007 zwar eine Berichtigungsmöglichkeit in § 32a kodifiziert, ist aber durch die zusätzlichen materiell-rechtl. Korrespondenzregelungen weit über diese Notwendigkeit hinausgegangen. Sie beruhen auf der Zielsetzung des Gesetzgebers, „weiße Einkünfte“ zu verhindern (vgl. Gesetzesbegr., BRDrucks. 622/02, 62). Insbesondere im Bereich einer grenzüberschreitend unterschiedlichen Behandlung von Leistungen des Gesellschafters oder der Gesellschaft kann es bei stl. wirksamem Aufwandsabzug auf der einen Seite zu (steuerfreien) vE oder vGA auf der anderen Seite kommen (vgl. krit. FROTSCHER, IStR 2007, 568 [572]; DALLWITZ/MATERN/SCHNITGER, DStR 2007, 1697 [1701]).

Bedeutung der Regelung: In rechtl. Hinsicht ändert Abs. 3 Sätze 4–6 für den Bereich verdeckter Einlagen das Besteuerungssystem der KapGes. Bei ihnen gilt

das Trennungsprinzip; die Besteuerung der Körperschaft erfolgt unabhängig von der Besteuerung ihres Anteilseigners.

Die Regelungen sind insoweit systemfremd. Es besteht eine Abhängigkeit der stl. Behandlung der verdeckten Einlage von der entsprechenden Behandlung beim Gesellschafter. Dadurch kann es je nach der Behandlung beim Gesellschafter zur – kraft Gesetzes gewollten – unterschiedlichen Besteuerung gleichartiger Sachverhalte bei der Gesellschaft kommen (vgl. zur Kritik auch ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 124; BRIESE, BB 2006, 2110).

Die Regelungen sind, insbes. in den in Satz 5 geregelten Dreiecksfällen, materiell-rechtl. mit den Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung von vGA in § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. und § 32a als Regelung zur formell-rechtl. Korrespondenz der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu sehen.

In wirtschaftlicher Hinsicht wird das Finanzierungsinstrument der verdeckten Einlage erheblich eingeschränkt, weil sie ungewollt zu stpfl. Einkommen der empfangenden KapGes. führen kann.

Auch vermeintlich unangemessene, durch eine spätere Außenprüfung festgestellte Preisvereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter können auf diese Weise – nachträglich – zu stpfl. Einkommen führen, wenn eine Berichtigung beim Gesellschafter nicht mehr erfolgen kann. Die Nutzungseinlage unterfällt den Korrespondenzbestimmungen nicht, ist aber aufgrund § 1 Abs. 1 AStG im Auslandsfall problematisch, weil sie anders als im Inlandsfall zu einer Einkünftekorrektur führt.

Nach dem Wortlaut der Regelungen in § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 und § 8 Abs. 3 Satz 3 ff. kommt es darauf an, ob sich die vGA oder die verdeckte Einlage einkommensmindernd ausgewirkt hat, im Fall der vGA bei der leistenden Gesellschaft, im Fall der verdeckten Einlage beim leistenden Gesellschafter. Da es sich bei der „Einkommensminderung“ um einen technischen Begriff des KStG handelt, ist die Anwendung der Korrespondenzregelungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte ungeklärt. Wendet man sie (entgegen hier vertretener Ansicht, s. Anm. 341) auch auf Auslandsfälle an, kann es zu stl. Verwerfungen kommen (vgl. DOERFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648; KEMPF, StbJb. 2008/2009, 147).

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

Besteuerungsobjekt ist aber weder im EStRecht noch im KStRecht bei Beteiligungen an KapGes. die Einheit aus Gesellschafter und Gesellschaft, sondern jeweils beide Subjekte getrennt voneinander. Je nach stl. Auswirkung beim Gesellschafter kommt es dadurch zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen – Steuerneutralität oder stpfl. Einkommen – bei der empfangenden Gesellschaft. Gleiche Sachverhalte werden ungleich besteuert.

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

Insbesondere handelt es sich nicht um eine Vorschrift, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Vielmehr soll eine stl. unzutreffende, nicht mehr korrigierbare Qualifikation beim Gesellschafter durch eine gegenläufige, aber systematisch falsche Qualifikation bei der Gesellschaft neutralisiert werden. Zu Recht hat das FG Hamb. in seinem Vorlagebeschluss wegen § 8c an das BVerfG begründet, dass das KStRecht auf dem Grundgedanken des Trennungsprinzips beruht. Die KapGes. schirmt grds. ihre Vermögenssphäre gegenüber den Anteilseignern ab. Hier wie dort (§ 8c) wird indes durch die Korrespondenzregelungen, die weit über die Notwendigkeit der BP-Berichtigung einer vGA mit entsprechenden Folgewirkungen beim Gesellschafter hinausgehen, das Trennungsprinzip durchbrochen (vgl. FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, GmbHR 2011, 711; ROSE, GmbHR 2011, 718). Wendet man das Korrespondenzprinzip auch auf grenzüberschreitende Fälle an, ist ausländ. Recht – in Dreiecksfällen uU verschiedener Länder – für die inländ. Besteuerung maßgebend. Oftmals sind die entsprechenden ausländ. Qualifikationen nicht bekannt; bei einer Einbeziehung ausländ. Sachverhalte besteht verfassungsrechtl. das erhebliche Risiko einer Ungleichbehandlung.

► *Unionsrechtliche Problematik:* Unklar ist, ob das Korrespondenzprinzip bei verdeckten Einlagen in EU-/EWR-grenzüberschreitenden Fällen gegen die Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Vordergründig ist dies nicht der Fall, weil In- und Auslandsfall diesem Prinzip gleichermaßen ausgesetzt sind ROSE in GOSCH II., § 8 Rn. 124).

Gleichwohl ist die Regelung fragwürdig, weil die inländ. Behandlung der Eigenkapitalfinanzierung einer inländ. KapGes. von ausländ. Recht (beim Gesellschafter) abhängt. Lässt das ausländ. Recht in einem Fall einen Aufwandsabzug beim Gesellschafter zu, während ein anderes ausländ. Recht dem Anschaffungskostenprinzip folgt, ist die Regelung geeignet, die Niederlassung im Inland zu behindern. Außerdem wird eine im Ausland bewusst eröffnete stl. Behandlung durch gegenläufige inländ. Steuerfolgen aufgehoben; auch insoweit ist die Wahrung des Prinzips der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zumindest zweifelhaft (vgl. GOSCH in GOSCH II., § 8b Rn. 145 f.; EHLERMANN/NAKHAI in GROTHERR, Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 989; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2006, 1225 [1234]; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]).

Obwohl die Regelungen insbesondere zur materiellen Korrespondenz das Trennungsprinzip verletzen, hat der BRat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2013 vorgeschlagen, die Korrespondenz in § 8b Abs. 1 (und § 3 Nr. 40d, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) auf alle Bezüge auszudehnen. Die Steuerfreiheit für Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 soll nur gewährt werden, soweit diese das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (BR-Drucks. 302/12, 6).

61–64 Einstweilen frei.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

65 a) Verhältnis zu § 8a

Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung (1993–2003): Die grds. bis 31.12.2003 anwendbaren (s. § 8a Anm. J 03-2) Regelungen des § 8a idF des StDnOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) enthielten einen Tat-

bestand, an dessen Erfüllung die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 geknüpft waren. § 8a aF war nach hM *lex specialis* zu § 8 Abs. 3 Satz 2; andererseits fanden die allgemeinen Grundsätze der vGA ergänzend zu den typisierenden Regelungen des § 8a aF Anwendung (s. § 8a Anm. 20).

Unterstellte gesellschaftsrechtliche Veranlassung von Fremdkapital-Vergütungen (2004–2007): Die ab 1.1.2004 anwendbaren (s. § 8a Anm. J 03-2) Regelungen des § 8a idF des „Korb II-Gesetzes“ v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) beruhten – ebenso wie die normale vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 – auf einer (unterstellten) gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital „sind“ unter den in § 8a genannten Voraussetzungen „auch vGA“. Aus dem früheren Rechtsfolgenverweis wurde ein Rechtsgrundverweis (s. § 8a Anm. J 03-18; zur Behandlung gewinnabhängiger Genussrechtsvergütungen für obligationenartige Genussrechte s. BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 – Tz. 44, 53; krit. zur Abweichung vom handelsrechtl. EK-Begriff § 8a Anm. 151; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [340 f.]

„Zinsschranke“ (ab 2008): Die Bestimmungen über die sog. Zinsschranke (§ 8a iVm. § 4h EStG idF des UntStRefG 2008, BGBl. I 2007, 1912) lösten ab 2008 die bisherigen Regelungen des § 8a idF des Korb II-Gesetzes ab; sie beziehen sich nicht nur, wie bisher, auf eine Beschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung, sondern zielen auf jede Art der Fremdfinanzierung. Technisch wird die Korrektur nicht mehr über einen Verweis auf die vGA geregelt, sondern über ein temporäres BA-Abzugsverbot mit der Möglichkeit, im VZ nicht abziehbare Zinsen in künftige VZ vorzutragen (zur Anwendung s. § 34 Abs. 6a idF des UntStRefG 2008; zur Rechtsentwicklung des § 8a s. HERZIG, IStR 2009, 870; zu Verfassungsfragen s. BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, GmbHR 2012, 646 = FR 2012, 573 m. Anm. OELLERICH, HFR 2012, 778; PRINZ, FR 2012, 170; PRINZ, FR 2012, 541; zur Frage der Europarechtskonformität der Zinsschranke s. FÜHRICH, IStR 2007, 341; zu gesellschaftsrechtlichen Fragen s. ERKER, DStR 2012, 498; zu den Auswirkungen der Zinsschranke auf KapGes. s. WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 785 [786 f.]; WOLTER, JbFfStR 2010/2011, 870; WASSERMEYER, FR 2011, 752; zu Zinsschrankenregelungen im Rechtsvergleich s. KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, IStR 2007, 418; LENZ/DÖRFLER, DB 2010, 18; zu gewerbesteuerlichen Fragen s. SCHUCK/FALLER, DB 2010, 2186).

b) Verhältnis zu § 8b

Die Regeln über vGA und § 8b schließen sich nicht gegenseitig aus, betreffen aber grds. völlig verschiedene Betrachtungsebenen. § 8b bestimmt die Rechtsfolgen für die Körperschaft als Anteilseigner, während § 8 Abs. 3 die Auswirkungen bei der ausschüttenden Körperschaft regelt. Steuerbefreite Veräußerungsgewinne iSd. § 8b Abs. 2 können beim Leistungsempfänger vGA darstellen (s. näher § 8b Anm. 17; ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 226; GOSCH in GOSCH II. § 8b Rn. 189; offen gelassen in BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490, zur Veräußerung der Beteiligung an einer ausländ. KapGes. zu einem unangemessen niedrigen Preis an einen Gesellschafter bzw. eine nahestehende Person). Sowohl die Regeln des Abs. 3 Satz 2 wie auch die Bestimmungen des § 8b setzen allerdings bereits bei der Ermittlung der kstl. Einkünfte selbst und nicht erst bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein, da sie auf den einzelnen Geschäftsvorfall anzuwenden sind (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; s. § 8b Anm. 17).

66

67 c) **Verhältnis zu § 4 Abs. 1 EStG**

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

68 d) **Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO**

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

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

Stellungnahme: Die rechtsfolgenorientierte, dem Rechtsanwender anheim gestellte Alternativbehandlung beider Vorschriften ist nicht unproblematisch; sie läuft auf eine Meistbegünstigung der FinVerw. hinaus (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 184) und verleitet in der Behördenpraxis nicht selten zu ungenauer Subsumtion eindeutig zuzuordnender Sachverhalte. Soweit einem Anteilseigner ein einzelner Vorteil zugewandt wird, ist § 8 Abs. 3 uE die speziellere Regelung, weil nichtabziehbare BA Leistungen an alle Personen betreffen und auch für die Einkünfte von Personenunternehmen anzuwenden sind. Auch die im Einzelfall bei BA erforderliche Angemessenheitsprüfung (zB § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) unterscheidet sich maßgeblich von der im Fall einer vGA (zu Einzelheiten vgl. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 185; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 72 ff.). Soweit BA nicht objektiv geeignet sind, beim Gesellschafter einen Vermögensvorteil auszulösen, kann keine vGA vorliegen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317). Überdies

umfasst die Korrektur nicht abziehbarer BA – anders als bei der vGA – keinen angemessenen Gewinnaufschlag. Vor diesem Hintergrund bedarf es einer rechtssystematisch exakten Unterscheidung von Sachverhalten, um im Einzelfall die zutreffende Rechtsfolge hinsichtlich der str. Aufwendungen ziehen zu können. Nicht abziehbare BA (und nicht vGA) liegen uE jedenfalls dann vor, wenn und soweit unangemessener Aufwand der Repräsentation der KapGes. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) dient und ein gesellschaftlich veranlassetes Interesse nicht festgestellt werden kann (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 65; vgl. auch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828, zur Betriebsbesichtigung mit anschließendem Besuch eines Bundesliga-Fußballspiels).

e) Verhältnis zu § 4 Abs. 5b EStG

69

Mit der durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) in das EStG eingefügten Regelung des § 4 Abs. 5b beseitigte der Gesetzgeber die stl. Abziehbarkeit der Aufwendungen für GewSt. einschließlich der stl. Nebenleistungen; damit ist die GewSt. auch bei der Ermittlung der kstl. Bemessungsgrundlage nicht mehr als BA abziehbar. Die hM geht – uE zu Recht – davon aus, dass es sich bei der GewSt. unbeschadet der Regelung in § 4 Abs. 5b EStG um betriebl. Aufwand handelt, dessen stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist (zu weiteren Schrifttumsnachweisen s. § 4 EStG Anm. 1966; wohl zust. BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 – Tz. 16). Das bedeutet, dass GewStZahlungen und -Rückstellungen bei KapGes. nicht zu (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttungen führen können.

f) Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG

70

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

g) Verhältnis zu § 12 EStG

71

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

Einnahmenseite keine Anwendung findet (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30, zu gemischt veranlassten Sachzuwendungen an ArbN). In diesen Fällen läge daher nur eine vGA iSd. Abs. 3 Satz 2, nicht aber eine solche iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 376).

72 h) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG

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

73 i) Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG

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

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

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

75 k) Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO

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

– 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, rkr., s. BVerfG v. 26.6.2008 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346).

1) Verhältnis zu § 42 AO

76

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

„Verzahnung“ der Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmißbrauch: Das Verhältnis von Abs. 3 Satz 2 zu § 42 AO war bisher nicht ausdrückl. Gegenstand höchstrichterlichen Entscheidungen; im Ergebnis gehen Rspr. und Lit. aber erkennbar davon aus, dass die Regelungen über die vGA neben § 42 AO anwendbar sind (FG Köln v. 11.3.1999 – 13 K 1337/92, EFG 1999, 922, aus and. Gründen aufgeh. durch BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; vgl. auch BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520; v. 15.2.2012 – I R 19/11 GmbHR 2012, 585 m. Anm. PEZZER, FR 2012, 693 u. Anm. FRANZ, BB 2012, 1587; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 75 f.). Die Prüfung der Voraussetzungen einer vGA geschieht daher stets unabhängig (und zeitlich gesehen nachrangig) zu denen des Mißbrauchstatbestands des § 42 AO (so auch BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; v. 18.5.1999 – I B 140/98, BFH/NV 1999, 1516). Ist danach eine Sachverhaltsgestaltung als rechtsmissbräuchlich iSd. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO anzusehen, führt dies nach Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift ggf. zu einer geänderten Einkünftezurechnung; diese ist dann maßgeblich für die Frage, ob im Einzelfall – als Rechtsfolge der geänderten Einkünftezurechnung – eine vGA vorliegt. Scheidet eine gestaltungsmißbräuchliche Umgehung im Einzelfall aus, entfällt zugleich die Notwendigkeit, Überlegungen zu den Rechtsfolgen eines solches Mißbrauchs – dh. zur Anwendung der Regelungen über die vGA auf diesen Sachverhalt – anzustellen. Führt die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung im Ergebnis zu einer Gewinnerhöhung – etwa durch Nichtanerkennung einer BA –, fehlt es an der zur Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensminderung. Liegen andererseits die Voraussetzungen einer vGA vor, treten die insoweit gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolgen auch dann ein, wenn diese bei einer anderen zivilrechtl. Gestaltung nicht eingetreten wären; für eine „Umkehrung des Mißbrauchs“ fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage (BFH v. 3.3.2010 – I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131; aA ROSE, FS Fischer, 1999, 373). Unbeschadet dieser „Verzahnung“ der Regelungen über die vGA und derjenigen über den Mißbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten ist zu beachten, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 selbst keine Mißbrauchsvorschrift ist (im Erg. ebenso GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 193, der indes in der „bewussten“ vGA der Sache nach einen „dekurierten Gestaltungsmißbrauch“ erblickt; aA CREZELIUS, StuW 1995, 313, der die vGA als „kodifizierte Umgehung“ bezeichnet). Die mit JStG 2008 v. 20.12.2007

(BGBl. I 2007, 3150) beschlossene Neufassung des § 42 AO hat auf die schon bisher bestehende „Verzahnung“ des Missbrauchstatbestands mit den Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 keinen grundlegenden Einfluss. Insbesondere die Neuregelung in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach spezielleren Missbrauchsvorschriften in Einzelsteuergesetzen im Hinblick auf die allgemeine Regelung in § 42 AO eine „Abschirmwirkung“ zuerkannt wird, ändert am bisherigen Verhältnis zu § 42 AO nichts, da § 8 Abs. 3 Satz 2 keine Missbrauchsvorschrift i d S ist und ihr ein dahin gehender Gesetzesvorrang auch bisher nicht zukam.

77 m) Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht

Schrifttum: GEBEL, Gesellschaftliche Leistungsbeziehungen und Schenkungsteuer, DStR 1996, 685; BÖDECKER, Schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen im Verhältnis von Gesellschaftern und GmbH, GmbHR 1997, 240; HÜBNER, Verdeckte Zuwendungen im Umfeld von Kapitalgesellschaften, DStR 1997, 897; NEU, Leistungen an und von Gesellschaften aus schenkungsteuerlicher Sicht, GmbH-StB 1997, 64; VISKORF, Kann die Werterhöhung eines im Vermögen vorhandenen Gegenstandes schenkungsteuerlich zur objektiven Bereicherung führen?, DStR 1998, 150; GROH, Schenkung durch disquotale Einlagen?, DStR 1999, 1050; HUCKE, Bleibt die disquotale Einlage in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerfrei?, BB 2001, 1932; ALBRECHT, Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Zuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, ZErB. 2003, 141; HARTMANN, Die schenkungsteuerliche Rechtslage bei Schenkungen an, von und zwischen Kapitalgesellschaften, UVR 2003, 330; GÖTZ, Schenkungsteuerliche Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung, Inf. 2005, 742; ZIMMERMANN, Die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahe stehende Person und die Schenkungsteuer, DB 2005, 1650; KAMPS, Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen durch Leistungen der Kapitalgesellschaft an Gesellschafter und deren nahe Angehörige, Stbg. 2006, 107; BENZ/BÖING, Schenkungsteuer im Konzern? DStR 2010, 1157; NEUFANG/MERZ, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; VISKORF, Keine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2011, 607; CHRIST, Querverbindungen zwischen EStG und ErbStG - Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, JbFfSt 2011/2012, 712; CREZELIUS, Noch einmal: Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 190; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; HAAG/JEHLIN, Bericht zum 7. Münchner Unternehmensteuerforum: „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer“, DStR 2012, Beihefter zu Nr. 12, 53; HAASE/DORN, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer Zebragesellschaft, BB 2012, 229; VISKORF/HAAG, Schenkungsteuer bei Leistungen an Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 1166; VISKORF/HAAG/KERSTAN, Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, NWB 2012, 927.

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

► *Leistungen des Gesellschafters an die KapGes.:* Die Rspr. hatte in Leistungen des Gesellschafters an die KapGes. bisher weder eine freigebige Zuwendung an die Ges. (BFH v. 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl. II 2008, 381) noch eine solche an die (Mit)Gesellschafter gesehen (BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160, zum zinslos gewährten Darlehen; v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 566, zur disquotalen Einlage). Die FinVerw. folgte dem nur insoweit, als in Leistungen eines Gesellschafters an die Ges. keine freigebigen Zuwendungen an die Ges. gesehen wurden (R 18 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003); demgegenüber sollte in der Leistung eines Gesellschafters an die Ges. auch eine freigebige Zu-

wendung an einen oder mehrere andere Gesellschafter liegen können, wenn der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolgte, die (Mit)Gesellschafter durch die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern (R 18 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003).

► *Leistungen der KapGes. an den Gesellschafter:* VGA der KapGes. an ihre Gesellschafter wurden grds. nicht als steuerbare Zuwendung im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gesehen (vgl. BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258: überhöhte Gehaltszahlungen an den Ehegatten eines Mitgesellschafters keine freigebigen, aber ggf. gemischt freigebige Zuwendungen; glAFinVerw. R 18 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003). Auch im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und der einem Gesellschafter nahestehenden Person kam eine freigebige Zuwendung allenfalls in Betracht, wenn die Zuwendung an die nahestehende Person aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls als Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person („unter Abkürzung des Leistungswegs“) zu werten ist (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258; s. ferner GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, § 7 ErbStG Rn. 191 ff.; SCHUCK in VISKORF/KNOBEL/SCHUCK, ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 7 ErbStG Rn. 186; zu Einzelfällen s. ALBRECHT, ZErb. 2003, 141; BÖDECKER, GmbHR 1997, 240; ZIMMERMANN, DB 2005, 1650; KAMPS, Stbg. 2006, 107; MEIER, DRV 1986, 135 und 146; NEU, GmbH-StB 1997, 64; GÖTZ, Inf. 2005, 742; R 18 Abs. 8 ErbStR 2003, H 18 ErbStH 2003; zu Gewinnübermaß-Schenkungen s. auch die Sonderregelung in § 7 Abs. 6 ErbStG).

Werterhöhungen und Wertminderungen von Gesellschaftsanteilen als freigebige Zuwendungen: Mit der Einfügung der Fiktionsnorm des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) hat der Gesetzgeber mWv. 14.12.2011 den – zur Frage einer freigebigen Zuwendung an die (Mit)Gesellschafter bestehenden – Dissens zwischen Rspr. und FinVerw. iS der Verwaltungsauffassung (s. auch die gleich lautenden Erl. v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207) gelöst; nach der Regelung in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, die nach Satz 3 der Vorschrift sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Genossenschaften anzuwenden ist, gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer KapGes., die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt. Freigebig sind danach auch Zuwendungen zwischen KapGes., soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG). Vor diesem Hintergrund können insbesondere disquotale Einlagevorgänge (hierzu CHRIST, JbFfSt 2011/2012, 712; CREZELIUS, Ubg 2012, 190; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Ubg 2012, 1) wie auch Gewinnausschüttungen an Gesellschafter (sa. § 15 Abs. 4 ErbStG) oder Umgliederungs- und Umwandlungsvorgänge (hierzu HAASE/DORN, BB 2012, 229) mit Blick auf § 7 Abs. 8 ErbStG nF grds. erbstl. von Bedeutung sein. Darüber hinaus will die FinVerw. nunmehr auch in überhöhten Vergütungen grds. eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der KapGes. zum Gesellschafter erkennen, da das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte zu einer Bereicherung des Gesellschafters auf Kosten der Gesellschaft führe (Gleich lautende Erl. v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207 – Tz. 6.2). Dem ist nicht zu folgen: Der Annahme einer freigebigen Zuwendung steht uE entgegen, dass ertragsteuerlich nur die Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Leistung zur vGA führt;

dieser Veranlassungszusammenhang kann nicht im gleichen Atemzug für die Schenkungsteuer verneint werden (glA VISKORF, DStR 2011, 607; VISKORF/HAAG/KERSTAN, NWB 2012, 927).

78 n) Verhältnis zu § 1 AStG

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

Einkünfte eines Stpfl. aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen sind nach § 1 AStG-E in der Regierungsentwurfassung des JStG 2013 (BR-Drucks. 302/12) zu korrigieren, wenn dabei Bedingungen (insbes. Verrechnungspreise) vereinbart worden sind, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten. Nach der (noch) aktuellen Regelung in § 1 Abs. 5 AStG idF des EU-VorlagenG (BGBl. I 2010, 386) sind „Geschäftsbeziehungen“ schuldrechtliche Beziehungen, denen keine gesellschaftsvertragliche Regelung zugrunde liegt. Da zwischen einem Unternehmen und seiner rechtlich unselbständigen Betriebsstätte (§ 12 AO) keine schuldrechtlichen Beziehungen möglich sind, bestand de lege lata keine Möglichkeit, die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte nach § 1 Abs. 1 AStG korrigieren zu können. Durch § 1 Abs. 5 AStG-E sollen nun internationale Betriebsstätten ausdrücklich in den Anwendungsbereich des § 1 AStG einbezogen werden. Die Fiktion des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG ist als Ausnahmebestimmung für Auslandsbeziehungen zu verstehen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu den unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG im Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2 s. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 1 AStG Rn. 81 ff.). § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG gilt lediglich „unbeschadet anderer Vorschriften“ und kommt daher grds. nicht zur Anwendung, soweit nach anderen Vorschriften die Einkünfte bzw. das Einkommen zu erhöhen sind (BFH v. 9.11.1988 – I R 335/83, BStBl. II 1989, 510; v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570). Allerdings besteht auch mit Blick auf die Rechtsfolgen ein Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 AStG und § 8 Abs. 3 Satz 2. Zwar setzen beide Vorschriften „technisch“ auf der gleichen Ebene an und nehmen eine Einkünftekorrektur außerhalb der StBil. vor; während § 1 AStG die innerhalb einer Geschäftsbeziehung zum Ausland vereinbarten, den Grundsätzen des Fremdvergleichs jedoch nicht entsprechenden Bedingungen (zwingend) durch angemessene ersetzt, geht es im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 um die Korrektur des Unterschiedsbetrags wegen einer (indiziell) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einkommensverwendung (s. näher FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 1 AStG Rn. 83 ff.). Überdies sieht § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG eine „ergänzende Rechtsfolge“ für die Fälle vor, in denen der Fremdvergleichsgrundsatz zu

„weitergehenden Berichtigungen“ führt. Rechtssystematisch ist § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 danach vorrangig vor der Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG nF zu prüfen; führt indes der Fremdvergleich nach § 1 Abs. 1 AStG nF zu einer weitergehenden Einkünfteerhöhung als die Regelungen über die vGA, verlangt § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG nF eine Anpassung der Einkünfte an die höheren fremdvergleichskonformen Bedingungen (krit. FRISCHMUTH, IStR 2007, 485 [486 f.]).

o) Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung

79

Abs. 3 Satz 2 ist gegenüber der Regelung in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (sog. dealing at arm's length-Grundsatz) der weiter gefasste Korrekturatbestand, da die Tatbestandsmerkmale des Art. 9 OECD-MA innerhalb seines abkommensrechtl. Anwendungsbereichs im Allgemeinen enger als diejenigen der vGA sind. Dies gilt insbes. für die Merkmale der „finanziellen und kaufmännischen Beziehungen zwischen zwei Unternehmen“, die Abs. 3 Satz 2 in dieser Form nicht voraussetzt. Vielmehr genügen zur Annahme einer vGA Beziehungen jedweder Art auch zu nichtunternehmerisch tätigen Gesellschaftern und insbes. auch zu nahestehenden Personen. In einem Punkt sind die Tatbestandsmerkmale des Art. 9 OECD-MA allerdings weniger eng als diejenigen der vGA. Denn für die Gewinnkorrektur nach Art. 9 OECD-MA genügt der beherrschende Einfluss auf die Geschäftsleitung des betreffenden Unternehmens, während es nach Abs. 3 Satz 2 stets der Beteiligung am Kapital oder an den Stimmrechten der KapGes. bedarf (s. hierzu WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, MA Art. 9 Rn. 106; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 188 f.). Im Rahmen seines tatbestandlichen Anwendungsbereichs geht Art. 9 OECD-MA den Regelungen über die vGA als *lex specialis* vor. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entwickelt insoweit eine Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2. Ist Art. 9 OECD-MA hingegen nicht einschlägig, bleibt § 8 Abs. 3 Satz 2 in seiner Anwendung unberührt (zur Sperrwirkung s. FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr.; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 190 f.; BRANDIS, Ubg 2008, 365 [367] zur abkommensrechtl. Besteuerungszuordnung von vGA als Beteiligungsertrag s. BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318, mwN).

Einstweilen frei.

80–84

4. Verfahrensfragen

85

Feststellungslast und Sachverhaltsaufklärung: Die Feststellungslast für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer vGA trägt grds. das FA, da es sich um einen steuererhöhenden Tatbestand handelt (zB BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230; v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; stRspr.; s. auch Anm. 167). Dennoch ist nach allgemeinen Grundsätzen der Feststellungslast das Zusammenwirken mit § 90 Abs. 1 AO zu berücksichtigen. Danach besteht die Verpflichtung des Stpfl., an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und die in seiner Sphäre und seinem Wissen liegenden Umstände offenzulegen. Die Folgen einer Verletzung von Mitwirkungspflichten unterscheiden sich danach, ob sich die Pflicht auf eine Tatbestandsvoraussetzung oder die Rechtsfolge eines Besteuerungstatbestands bezieht.

► *Eine auf einzelne Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* auf Seiten der KapGes. führt im Wechselspiel zwischen dem Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO und der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO zugunsten des FA zu einer Reduzierung des

Beweismaßes hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA (zur Unzulässigkeit einer Umkehr der Feststellungslast oder einer sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; JANSSEN, DStR 1994, 314). Die Beweismaßminderung greift zwar nur bezogen auf das Tatbestandsmerkmal ein, hinsichtlich dessen der Stpfl. seine Mitwirkungspflicht verletzt (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; aA BMF v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270; zu Verrechnungspreisen unter Berücksichtigung der Entsch. des BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, vgl. WASSERMAYER, DB 2001, 2465 [2468], und GOSCH, StBp. 2001, 360 [362]); allerdings erstreckt sich die Mitwirkungspf. des Stpfl. auf alle Tatbestandsvoraussetzungen der vGA (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 471; SCHREIBER, IStR 2004, 694).

► *Eine auf die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* rechtfertigt regelmäßig die Schätzung der Besteuerungsgrundlage (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 471; BMF v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270).

Besonderheiten bei Auslandssachverhalten: Bei Vorgängen mit Auslandsbezug zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG bestehen nach § 90 Abs. 3 AO, Art. 97 § 22 EGAO iVm. den Regelungen der GAufzV (BStBl. I 2003, 739, zul. geänd. durch UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; abgedr. bei SÖHN in HHSp. § 90 AO Rn. 204) für Wj., die nach dem 21.12.2002 beginnen, bestimmte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten. Werden diese Pflichten verletzt, stehen der FinBeh. – ab dem VZ 2004 (bei abweichendem Wj. für das Wj. 2004/2005, Art. 97 § 22 EGAO) – auch die Sanktionsbefugnisse der § 162 Abs. 3 (etwa zur Schätzung der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise, s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) und Abs. 4 AO zu (zu Einzelheiten s. SÖHN in HHSp. § 90 AO Rn. 188 ff.; krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 471).

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

► *Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen:* Die Hinzuschätzung von BE rechtfertigen die Annahme einer vGA an den Gesellschafter grds. nur dann, wenn die Einnahmen diesem auch zugeflossen sind. Lediglich formale Mängel in der Kasselführung bzw. festgestellte Kassenfehlbeträge oder Fehlbuchungen führen für sich allein noch nicht zu der Annahme, der Gesellschafter habe die hinzugeschätzten Gelder auch erhalten (vgl. BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208; v. 2.6.2006 – I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687; zur Frage der Revisibilität der Annahme einer vGA statt eines Buchungsfehlers s. BFH v. 4.4.2007 – I B 133/06, nv., juris; s. näher Anm. 380 „Hinzuschätzungen“). Die Nichterfüllung von Pflichten zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts führt in solchen Fällen indes für das FA regelmäßig auch zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der Zurechnung einer vGA auf der Gesellschafterebene. Ist der Verbleib nicht gebuchter BE nicht vollständig aufklärbar, können daher

im Einzelfall (vom FG festzustellende) Beweiszeichen die Annahme rechtfertigen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt wurde (vgl. BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160; krit. GOSCH, StBp. 2005, 26 [27]; HOFFMANN, GmbH-StB 2005, 90 [91]). Dies gilt dann jedoch nicht, wenn die Möglichkeit, dass nicht der Gesellschafter oder ihm nahestehende Personen, sondern Dritte die Mittel erhalten oder widerrechtlich an sich genommen haben, nach den getroffenen Feststellungen offen bleiben muss (BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747).

► *Domizilgesellschaft*: Auch im Fall von Zahlungen an eine ausländ. Domizilgesellschaft ist es ggf. Sache der inländ. KapGes., den Anschein einer gesellschaftlichen Veranlassung (bzw. der mangelnden betrieblichen Veranlassung) solcher Leistungen zu widerlegen (s. näher Anm. 380 „Domizilgesellschaft“).

Einstweilen frei.

86–89

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

1. Grundsystematik

90

Die Regelung in Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den allgemeinen ertragsteuerrechtl. Grundsatz, wonach eine Verwendung des Einkommens bei dessen Ermittlung – hier bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die tarifliche KSt. – außer Betracht bleiben muss. Die Regelung normiert ihrem Inhalt nach ein Abzugsverbot für offene Gewinnausschüttungen; sie ist aber auch ganz allg. dahin zu verstehen, dass ausgeschüttete Gewinne – unabhängig vom Ausschüttungsvorgang – bei der Ermittlung des Einkommens generell nicht abgezogen werden dürfen, denn ein Anteilseigner kann aus einer Körperschaft nichts entsprechend § 4 Abs. 1 EStG entnehmen; insoweit schließt der Regelungsgehalt des Abs. 3 (insbes. auch die Bestimmungen über die vGA in Satz 2) als *lex specialis* die Anwendung der Vorschriften über die Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG (nicht aber die über die Einlage) aus (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. auch Anm. 68). Eine Entnahme kann allerdings durch eine Körperschaft selbst vollzogen werden, soweit sie Sachen oder Leistungen aus ihrem betrieblichen Bereich für eigene Überschusseinkünfte verwendet.

2. Maßnahmen der Einkommensverteilung

a) Einkommensverteilung durch Ausschüttungen

91

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

- Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (Abs. 3 Satz 1);
- Vorbausschüttungen;
- vGA, die in Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 explizit – mit Blick auf die Gesetzessystematik aber nur deklaratorisch („Auch ...“) – genannt sind (s. Anm. 51);

- Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist; sie sind in Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 beispielhaft aufgeführt;
- Ausgleichszahlungen iSd. §§ 16, 17 (s. § 16 Anm. 25 ff.) und § 304 AktG;
- vororganschafliche Gewinnausschüttungen und Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3.

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

92 b) Begriff der Ausschüttung

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

Für den Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 ist der Begriff der zur Einkommensverteilung führenden Ausschüttung uE – in Anlehnung an die Definition der vGA – als Vermögensvorteil zu verstehen, den eine Körperschaft ihren

Anteilseignern mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis zuwendet. Zu den Vermögensvorteilen im genannten Sinn zählen jede Form der Gewinnverteilung und alle sonstigen Leistungen sowie insbes. auch Gewinnausschüttungen auf Genussrechte, obwohl es sich hierbei um ein Gläubigerrecht und nicht um ein Gesellschaftsrecht handelt (s. näher Anm. 170).

c) Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung

93

Ausgewähltes Schrifttum: HOLZBORN/BUNNEMANN, Gestaltung einer Sachausschüttung und Gewährleistung im Rahmen der Sachdividende, AG 2003, 671; PRINZ/SCHÜRNER, Tracking Stocks und Sachdividenden – ein neues Gestaltungsinstrument für spartenbezogene Gesellschaftsrechte? DStR 2003, 181; STRUNK, Sachdividenden im Spannungsfeld von Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, UM 2003, 45; ORTH, Sachdividenden, WPg 2004, 777 (Teil 1), 841 (Teil 2); CREZELIUS, Steuerrechtsfragen der Sachwertabfindung, in CARLÉ/STAHL/STRAHL (Hrsg.), Festschrift für Klaus Korn, Bonn 2005, 273; PRINZ/VON FREEDEN, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR 2005, 533; SCHÖNWALD, Gesellschaftliche Vermögensmehrungen und -minderungen, StBp. 2010, 307.

Offene Gewinnausschüttungen sind solche, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Ein Gewinnverteilungsbeschluss entspricht immer dann den gesellschaftsrechtl. Vorschriften, wenn er zivilrechtl. wirksam ist. Ob der Beschl. anfechtbar oder mit Rechtsfehlern behaftet ist, spielt keine Rolle. Nur wenn ein Gewinnverteilungsbeschluss nichtig ist, liegt der Gewinnausschüttung kein „den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender“ Beschl. zugrunde (BFH v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280; v. 22.8.2006 – I R 40/05, DStR 2007, 193; DANELING in BLÜMICH, § 27 aF Rn. 45; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anm. 136; sowie AnrV § 27 aF Anm. 29, AnrV § 28 aF Anm. 4). Es handelt sich gleichwohl auch im Fall der Nichtigkeit um eine Form der Einkommensverteilung (nämlich um eine vGA), die das Einkommen der Körperschaft im Ergebnis nicht mindern darf (vgl. SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anm. 56).

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

► *Bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung* beschließen die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Ergebnisses (§ 46 Nr. 1 GmbHG); sie haben Anspruch auf den Jahresüberschuss zzgl. eines Gewinnvortrags und abzgl. eines Verlustvortrags (§ 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) oder Anspruch auf den Bilanzgewinn (§ 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG). Auch disquotale („inkongruente“) – dh. von den Beteiligungsverhältnissen abweichende – Gewinnausschüttungen sind handelsrechtl. zulässig (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG; s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; und Anm. 380 „Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen“) und stellen eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1 dar.

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

Bar- und Sachdividende: Im Rahmen der Gewinnausschüttung einer KapGes. erhält der Gesellschafter in aller Regel eine (um die abgeführte KapErtrSt. geminderte) Bardividende; ausnahmsweise kann der Gesellschafter auch mit Sach-

werten (Vermögensgegenständen, WG; sog. Sachdividende) befriedigt werden (s. § 58 Abs. 5 AktG; s. allg. CREZELIUS, FS KORN, 2005, 273; ORTH, WPg 2004, 777; HOLZBORN/BUNNEMANN, AG 2003, 671; zum Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative s. PRINZ/VON FREEDEN, FR 2005, 533; zu Tracking Stocks und Sachdividenden als Gestaltungsinstrument s. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; zur Annahme einer vGA im Zusammenhang mit einer Sachdividende s. Anm. 380 „Sachdividende“).

Vorabausschüttungen liegen vor, wenn der Gewinn bzw. das Ergebnis vor oder nach Ablauf des Wj., in jedem Fall aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses in Form von „Abschlagszahlungen“ verteilt wird (zu den Voraussetzungen einer Vorabausschüttung bei der AG s. § 59 AktG; zur bilanziellen Behandlung von Vorabausschüttungen bei AG und GmbH s. auch ELLROTT/KRÄMER in Beck-Bilkomm. VIII. § 268 HGB Rn. 7).

94 **d) „Andere“ Maßnahmen der Einkommensverteilung**

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

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

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

Organschaft: Gewinne, die aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags im Rahmen einer Organschaft abgeführt werden, sind keine „(Gewinn-)Ausschüttungen“ und damit auch keine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1, da das Organeinkommen unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 dem OT zuzurechnen ist. Insoweit schließt die Organschaft im Grundsatz Gewinnausschüttungen aus. Etwas anderes gilt für die Ausschüttung vororganschaftlicher Gewinne (s. näher § 14 Anm. 26), für vororganschaftliche Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 (s. § 14 Anm. 320) und in den Fällen der Gewinnabführung aufgrund einer „verunglückten Organschaft“, die strechtl. als vGA zu behandeln ist (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; s. Anm. 311).

Die Rückgewähr von Einlagen (insbes. Nennkapital; ebenso Nachschüsse, Nebenleistungen und andere Zuzahlungen von GmbH-Gesellschaftern sowie verdeckte Einlagen) stellt grds. keine Einkommensverteilung dar. Als Einlagen-

II. Abzugsverbot offener Gewinnaussch. (S. 1) Anm. 94–98 § 8 KStG

rückgewähr zählt auch eine Minderung des Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 Satz 5, wenn für eine (auch verdeckte) Ausschüttung stl. nicht mehr genügend ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist (s. § 27 Anm. 63 ff.). Durch Leistungen darf zudem das Einlagenkonto nicht negativ werden; in diesen Fällen zählt eine handelsrechtl. Einlagenrückgewähr als Ausschüttung (s. § 27 Anm. 58).

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

Einstweilen frei.

95

3. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung

96

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

Die Korrekturtechnik ist mit Blick auf die verschiedenen Maßnahmen der Einkommensverteilung nicht einheitlich; während offene Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen schon in der GuV-Rechnung berücksichtigt werden können (vgl. § 275 Abs. 4 HGB, § 158 Abs. 1 AktG; s. auch ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VII. § 268 HGB Rn. 3), ist bei der vGA eine Einkünftekorrektur außerhalb der StBil. vorzunehmen (s. Anm. 204). Bei Ausschüttungen auf Genussrechte erfolgt die Korrektur des Einkommens innerhalb der StBil., weil anders als bei der vGA bereits die Kapitalzuführung in der StBil. zu berücksichtigen ist (s. Anm. 231).

Einstweilen frei.

97

4. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften

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

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

98

Einkunftssphären überschusserzielender Körperschaften: Die estrechtl. Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften gilt über § 8 Abs. 1 auch für das KStRecht. Insbes. Körperschaften, die nach der gesetzlichen Neuregelung nicht mehr in den Anwendungsbereich des Abs. 2 idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4; s. Anm. 37) fallen, können gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 EStG (auch) Überschusseinkünfte erzielen (glA ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 57; zu den insoweit bestehenden Einschränkungen s. Anm. 19; zur Einkommensermittlung s. Anm. 17 und R 29 KStR 2004; zum Umfang der insoweit anzuwendenden Vorschriften des

EStG s. Anm. 16 und R 29 Abs. 1 KStH 2008). Gleiches gilt im Einzelfall auch für beschr. kstplf. KapGes. ausländ. Rechts ohne Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland (s. Anm. 34). Eine Körperschaft kann über unterschiedliche Vermögens- und Einkunftssphären verfügen, sofern sie nicht kraft Gesetzes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und ihr jede außerbetrieblichen Sphäre fehlt (s. Anm. 34; s. auch HEGER in GOSCH II. § 5 Rn. 28 zu den Einkunftssphären bei iSd. § 5 stbefreiten Körperschaften; MAHLOW, DB 2001, 1450 [1452]).

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

99 **b) Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen**

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

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

III. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2:

Abzugsverbot für verdeckte Gewinnausschüttungen (Alt. 1) und Ausschüttungen auf Genussrechte (Alt. 2)

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

Schrifttum:

Anrechnungsverfahren (1977 bis 2000): BREZING, Die Bedeutung des Zivilrechts für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1977, 463; RADER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts?, BB 1977, 1441; MANGOLD, Zur Körperschaft-

steuer, StuW 1978, 162; KATTERBE, Der Vorteilsausgleich bei Liefergeschäften im Konzern, DB 1983, 365; WASSERMAYER, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; DÖLLERER, Neue Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1989, 1175; WASSERMAYER, Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1989, 298; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg, 2. Aufl. 1990; WASSERMAYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlage, DStR 1990, 158; SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtkapitalgesellschaften, insbesondere Stiftungen, DStZ 1991, 161; MEIER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit klarer und eindeutiger Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter, FR 1992, 458; SEEGER, Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, StVj. 1992, 249; APITZ, Die Bedeutung der Kenntnis von ungerechtfertigten Zuwendungen an nahestehende Personen des beherrschenden Gesellschafters für eine verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1993, 42; FLUME, Besteuerung von Untreue, Unterschlagung oder Diebstahl als verdeckte Gewinnausschüttung?, DB 1993, 1945; PAUS, Unterschlagungen als verdeckte Gewinnausschüttungen, DB 1993, 1258; TIEDTKE, Zur steuerlichen Bedeutung der bürgerlich-rechtlichen Wirksamkeit von Verträgen zwischen der GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern, DStR 1993, 933; JANSSEN, Zur Beweislast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1994, 314; WASSERMAYER, Die verdeckte Gewinnausschüttung rechtssystematisch gesehen, StVj. 1993, 208; WASSERMAYER, Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, 1105; WIDMANN, Verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter?, DB 1994, 2101; BECKER, Der ordentliche Geschäftsleiter – Ist sein Grab schon geschaufelt?, DB 1996, 1439; FORSCHUNGSGRUPPE VIADRINA, Verdeckte Gewinnausschüttung: BFH-Definition und Ansätze zur Behandlung des Tigerfalls, BB 1996, 2436; HOFFMANN, Mangelnde Ernsthaftigkeit als neues Kriterium der vGA, GmbHR 1996, 664; NEUMANN, Kann ein Darlehen schon bei Hingabe zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen?, GmbHR 1996, 424; PEZZER, Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1996, 379; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; REISS, Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttung und ihre Rückabwicklung, StuW 1996, 337; TILLMANN/SCHMIDT, Neues zur verdeckten Gewinnausschüttung bei zivilrechtlich unwirksamen Geschäftsführerverträgen, DStR 1996, 849; BARANOWSKI, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Überschusseinkünften beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, DB 1997, 2045; GOSCH, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; GOSCH, Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 1997, 438; HOFFMANN, Die Metamorphose der BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1997, 444; PRINZ, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StJb. 1997/98, 97; WASSERMAYER, Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, FR 1997, 563; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ vGA; Quo vadis?, DStZ 1998, 495; FROTSCHER, Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 23; HILDESHEIM, Das Selbstkontrahierungsverbot nach § 181 BGB in der neueren Rechtsprechung des BFH und der FG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 741; MEILICKE/SANGEN-EMDEN, Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlassten Schulden und Schuldzinsen, FR 1998, 938; TILLMANN, Unüblichkeit der Vereinbarung – ein neues Kriterium der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 466; WASSERMAYER, Einige Grundüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; AHMANN, Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, DStZ 1999, 233; AHRENKIEL/PETERS, Wende bei der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen nach der neueren BFH-Rechtsprechung, DStR 1999, 1349; FLEISCHER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 1999, 1248; PAUS, Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1999, 1278; ROSE, Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHR 1999, 373; SÖFFING, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; WASSERMAYER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbHR 1999, 18.

Halb- und Teileinkünfteverfahren (ab 2001): BAUSCHATZ, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH (§§ 8 Abs. 3 Satz 2; 8a KStG), Berlin 2001; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; WASSERMAYER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465; HERLINGHAUS, BFH-Rechtsprechung zur vGA im Jahr 2001, GmbHR 2002, 397; HERLINGHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttung im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, 989; PRINZ, Akzentverschiebung des BFH bei liebhabereigeter vGA?, FR 2002, 1171; WASSERMAYER, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, 1; WASSERMAYER, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttung im (Steuer-) Recht der Aktiengesellschaft, DStR 2003, 2105; GOSCH, Zum Fremdvergleich bei Angehörigenverträgen, StBp. 2003, 60; HERLINGHAUS, BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2002, GmbHR 2003, 373; HERLINGHAUS, Das Verhältnis des § 22 KStG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 865; MUSIL, Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 649; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; LEDERLE, Die Behandlung der passivierten Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen des Anteilsverkaufs einer GmbH, GmbHR 2004, 269; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, Köln 2004; PEL, Die verdeckte Gewinnausschüttung der Nichtkapitalgesellschaften im Wandel von Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, DB 2004, 1065; SCHÜTZ, Tatbestandsverhinderung und Rückabwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2004, 14; WIENANDS/TEUFEL, Darlehen einer GmbH an ihre Gesellschafter, GmbHR 2004, 1301; BERG/SCHMICH, Kreditgewährung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als verdeckten Gewinnausschüttung?, FR 2005, 190; BRIESE, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, 597; DÖTSCH/PINKOS, Körperschaftsteuerrichtlinien 2004/Körperschaftsteuer-Handbuch 2004, DB 2005, 125; ROSE, Die „Vorteilsgeneigtheit“ als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 2005, 2596; SCHUHMAN, Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer – quo vadis?, StBp. 2005, 114; SCHULZE ZUR WIESE, Die GmbH & Co. KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, 1137; SEGER, Betriebssphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005; STECK, Neue Aspekte zur Geschäftschancenlehre bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 2005, 1157; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DB 2006, 465; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; HÜTTEMANN, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006; KOHLHEPP, Das Korrespondenzprinzip und die Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung, Inf. 2006, 426; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, Wiesbaden 2006; LEUNER/HIERL, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) bei Vergütungen für Vorstandsaktionäre, AG 2006, 752; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Köln 2006; PRINZ, „Steuerfallen“ bei Rückstellung für Pensionszusagenänderung an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, WPg 2006, 1409; PUST, Verdeckte Gewinnausschüttung, Arbeitslohn und sonstige Bezüge, StuW 2006, 324; RÜD, Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als Steuersparmodell? – Bemerkenswerte Konsequenz der aktuellen Doktrin, FR 2006, 461; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; TROSSEN, Die Neuregelung des § 32a KStG zur Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, DStR 2006, 2295; WASSERMAYER, Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, DStR 2006, 1733; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007, Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2007, 183; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 486; HAUSCHKA, Ermessensentscheidungen bei der Unternehmensführung, GmbHR 2007,

11; JANSSEN, Die Verwendung von Gehaltsstrukturuntersuchungen zur Ermittlung der Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2007, 749; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; KÜFFNER/EISGRUBER, Steuergünstige Verteilung des Einkommens von Überschuss erzielenden Körperschaften nach Änderung des § 8 Abs. 2 KStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 640; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; NEUMANN, Neuregelung für vGA und verdeckte Einlagen, GmbH-StB 2007, 112; C. POHL, Zweifelsfragen bei der Korrektur von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG, DStR 2007, 1336; D. POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; WINTER, Upstream-Finanzierung nach dem MoMiG-Regierungsentwurf, DStR 2007, 1484; HAAS, Liebhaberei im Körperschaftsteuerrecht: Der angemessene Gewinnaufschlag bei der Bemessung der vGA, DStR 2008, 1997; HOFFMANN, Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als aktiver Rentner, GmbH-StB 2008, 313; KOHLHEPP, § 8b Abs. 5 und Überlegungen zu einem geänderten dogmatischen Ansatz der vGA bei Konzernstrukturen, DStR 2008, 1859; LEIPPE, Gewinnminderung bei einem kommunalen Betrieb gewerblicher Art durch Anerkennung des Abzugs von Sondernutzungsentgelten als Betriebsausgaben, DStZ 2009, 729; PODEWILS, Risiken verdeckter Gewinnausschüttungen bei Darlehensgewährung und „Cash Management“ im Konzernverbund, GmbHR 2009, 803; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung und Irrtum, GmbHR 2009, 910; BRANDIS, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 719; LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, Herne/Berlin, 11. Aufl. 2010; WASSERMAYER, Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, DB 2010, 1959; BAREIS, Ordnungsmäßige Buchführung für vGA anstelle „außerbilanzieller Korrekturen“, DB 2010, 2637; BREIER/SEIJDJA, Ertragsteuerliche Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen, GmbHR 2011, 290; MARTINI, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versagen des Fremdvergleichs – Kriterienbildung am Beispiel des lästigen Gesellschafters, FR 2011, 562; MARTINI/VALTA, Verdeckte Gewinnausschüttung durch den Erwerb aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter, DStR 2010, 2329; WAGNER, Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, 1594; WASSERMAYER, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828.

a) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung

aa) Wesen und Begriffskern der verdeckten Gewinnausschüttung

100

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

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

Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung: Das Wesen der vGA liegt darin, dass auf den Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person von der Ge-

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

Einkommenserzielung und Einkommensverteilung: Ausgangspunkt der Bestimmung des Inhalts einer vGA ist der Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2, nach dem (ua.) „auch“ vGA das Einkommen nicht mindern. § 8 Abs. 3 Satz 2 knüpft an § 8 Abs. 3 Satz 1 an. Danach erfolgt die Ermittlung des Einkommens ohne Rücksicht auf dessen Verteilung. Indem der Gesetzgeber die vGA der Einkommensverteilung zuordnet, dient sie der Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung und soll die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherstellen. Diese Feststellung prägt das Verständnis der vGA und muss bei der Prüfung einer vGA bedacht werden.

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

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

Grundlegend BFH v. 22.2.2989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475, und v. 1.12.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522.

Seit seiner Entsch. v. 7.8.2002 (I R 2/02, BStBl. II 2004, 131) verlangt der BFH zusätzlich, dass die Minderung des Unterschiedsbetrags objektiv geeignet sein muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. auch BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961, und v. 15.2.2012 – I R 19/11, BFH/NV 2012, 885; sowie zur Kritik Anm. 113).

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

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

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

Verdeckte Gewinnausschüttung kein Fall des § 42 AO: Die vGA wird unabhängig von § 42 AO definiert. Einer Absicht der Gesellschaft, ihrem Gesellschafter einen Vorteil zukommen zu lassen, bedarf es nicht (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 44). Weder ist eine Ausschüttungsabsicht noch eine Einigung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter über die „verdeckte Zuwendung“ erforderlich (vgl. BFH v. 27.7.2010 – I B 61/10, BFH/NV 2010, 2119). Die handelnde Person muss grds. weder den Tatbestand der vGA kennen noch das Geschehene rechtlich zutreffend würdigen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709; zu Ausnahmen vgl. Anm. 130 „Konkrete Veranlassung“). Der Gesellschafter muss sich einer „Gewinnabsaugung“ noch nicht einmal bewusst gewesen sein (vgl. BFH v. 18.5.1999 – I B 140/87, BFH/NV 1999, 1516; zu Irrtümern vgl. Anm. 112 ff. und 130). Zur Begriffsbestimmung wird nicht auf einen Vergleich mit einer offenen Ausschüttung abgestellt, wie es nach der früheren Fiktionstheorie der Fall war (so noch ausdrükl. BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; krit. unter Berücksichtigung der Auswirkung im Halbeinkünfteverfahren Rüd, FR 2006, 461).

Außerbilanzielle Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung: Abs. 3 Satz 2 ist keine Bilanzierungsvorschrift. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der StBil. Auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung (stRspr. seit BFH v. 29.6.1994 – I R 137/94, BStBl. II 2002, 366). Die Prüfung der Tatbestandsmerkmale einer vGA vollzieht sich nach Ansicht des BFH demzufolge auf zwei Stufen: Im ersten Schritt wird untersucht, ob sich der fragliche Geschäftsvorfall im Unterschiedsbetrag gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergeschlagen hat. Etwaige Korrekturen sind im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der StBil. (erste Stufe der Gewinnermittlung) vorzunehmen. Erst wenn sich eine Unterschiedsbetragsminderung ergibt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Geschäftsvorfall gesellschaftsrechtl. (mit-)veranlasst ist. Ist das der Fall und eine vGA anzunehmen, führt Abs. 3 Satz 2 zur außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung (vgl. BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). Daher kann zB eine zunächst unerkannte vGA nicht in einem späteren VZ nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs besteuert werden.

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

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

zwischen Gesellschaft und Gesellschafter durch die Tatbestandsmerkmale der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung, die sich nur auf die Höhe des Einkommens (nach neuerer Definition des BFH auf den Unterschiedsbetrag, vgl. Anm. 165) auswirken. Auf einen Ab- und Zufluss des Vermögensnachteils bei der Gesellschaft bzw. dem Gesellschafter kommt es nicht an. Zwischenzeitlich hat der BFH jedoch klargestellt, dass die einseitige Betrachtung der Ebene der Gesellschaft nicht dazu führen darf, dass jeder Vermögensnachteil ohne Rücksicht auf die Verhältnisse beim Gesellschafter zu einer vGA führen kann (vgl. zur sog. „Vorteilsgeneigntheit“ BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; Anm. 113).

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

„Gegenkonzepte“ zur BFH-Rechtsprechung im Schrifttum: Im Schrifttum werden die vom BFH entwickelten Tatbestandsmerkmalen der vGA überwiegend nicht in Frage gestellt. Abweichende Auffassungen beschränken sich zumeist auf die Kritik einzelner BFH-Entscheidungen oder Aspekte zur Frage des Vorliegens gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. zB die Einwendungen von OPPELÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 143 ff., gegen den Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters). Echte Gegenkonzepte wurden nur vereinzelt entwickelt und orientieren sich häufig an der grundsätzlichen Systematik des BFH (vgl. die Zusammenstellung bei KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 94 ff.). Erwähnenswert ist insbes. die Konzeption von FROTSCHER (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 37 ff., 119 ff.), nach der sich eine vGA nur an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren hat. Dieser Grundsatz dürfe nicht durch formale Sonderanforderungen beim beherrschenden Gesellschafter überbewertet werden. Da der Empfänger der vGA das notwendige Bindeglied zwischen Vermögensminderung oder verhinderter Vermögensmehrung und der gesellschaftsrechtl. Veranlassung sei, müsse entgegen der Rspr. der mit der vGA verfolgte Zweck, nämlich die Begünstigung des Gesellschafters, betont werden. Demzufolge definiert FROTSCHER die vGA als eine bei dem KStSubjekt eintretende, auf einer ihm zuzurechnenden Handlung beruhende Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die sich auf die Höhe des stpfl. Gewinns gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 (stpfl. Einkünfte bzw. Summe der Einkünfte) auswirkt, final auf die Befriedigung privater Interessen des Gesellschafters oder Mitglieds gerichtet ist (gesellschaftsrechtl. bzw. mitgliedschaftsrechtl. Veranlassung) und die diese gesellschaftsrechtl. bzw. mitgliedschaftliche Veranlassung durch eine schuldrechtl. Lieferungs- oder Leistungsbeziehung verdeckt. Die von Rspr. und FinVerw. praktizierte zweistufige Gewinnermittlung hat in der Vergangenheit insbes. BAREIS kritisiert. Abs. 3 Satz 2 solle nur klarstellende Bedeutung haben, weil in diesen Fällen bereits die HBil. falsch sei und zu Korrekturbuchungen führe. Lasse sich eine Änderung der HBil. nicht durchsetzen, sei jedenfalls die StBil. über § 85 AO zu berichtigen (vgl. BAREIS, DB 2010, 2637, mwN unter Fn. 12 und 35; so auch BRIESE, GmbHR 2005, 597 [609]; dagegen WASSERMAYER, DB 2010, 1959; zur Bilanzberichtigung s.o.). In der Besteuerungspraxis hat sich diese Auffassung nicht durchgesetzt.

bb) Verhältnis zu anderen vGA-Bestimmungen

„Fiktion“ einer verdeckten Gewinnausschüttung: Einen Sonderfall stellen Leistungsbeziehungen zwischen öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaften und ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) dar. Die Vermögensminderung in einem BgA ist unabhängig von den durch die Rspr. entwickelten Tatbestandsmerkmalen „wie“ eine vGA zu behandeln, wenn die öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaft ihren BgA mit Miet- oder Pachtzinsen für die Nutzung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen belastet. Bei einem Alleingesellschafter einer KapGes. wären derartige Zinsen nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung zu behandeln. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass BgA gegenüber Gewerbetreibenden der Privatwirtschaft stl. nicht begünstigt werden (vgl. BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 24.2.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412). Dies gilt nicht, wenn die Einnahmen im Hoheitsbereich anfallen, wie das bei Sondernutzungsgebühren der Fall ist; vgl. BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246, insoweit unter Aufgabe seiner Rspr. in BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; dazu LEIPPE, DStZ 2009, 729; zum „umgekehrten“ Fall der Nutzungsüberlassung eines WG des BgA an die Trägerkörperschaft vgl. FG Nürnberg v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.). Dies gilt auch für Zinsen eines Darlehens, das eine Trägerkörperschaft einem BgA zum Ausgleich einer unzureichenden Eigenkapitalausstattung des BgA gewährt (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; zur Berechnung vgl. Abschn. 33 Abs. 2 KStR 2004). Demgegenüber sind nach dem durch das JStG 2009 geschaffenen § 8 Abs. 7 die Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften von BgA und kommunalen KapGes. von vornherein nicht zu ziehen.

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

Formelle und materielle Korrespondenzregelungen: Die Einf. des § 32a (formelle Korrespondenz) und die Neufassung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sowie des § 8b Abs. 1 (materielle Korrespondenz) durch das JStG 2007 weisen dem KStBescheid verfahrensrechtl. eine „grundlagenähnliche Wirkung“ für die Veranlagung des Gesellschafters zu (vgl. TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2297]). Sie stellen sicher, dass das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren bei Anteilen im BV und der gesonderte Einkommensteuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d EStG bei Anteilen im

PV) nur anwendbar ist, wenn auf der Ebene der Gesellschaft eine vGA angenommen wurde. Einen weitergehenden Anwendungsbereich haben die Vorschriften nicht, so dass insbes. über das Vorliegen einer vGA auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters nach wie vor eigenständig zu entscheiden ist (vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]). Sowohl bei der Gesellschaft als auch beim Gesellschafter ist die vGA eine selbständige Besteuerungsgrundlage iSd. § 157 Abs. 2 AO, die weder isoliert anfechtbar noch der eigenständigen Bestandskraft zugänglich ist (zutreffend C. POHL, DStR 2007, 1336 [1338]). Nicht zuletzt wird die vGA auf beiden Ebenen unterschiedlich definiert und es besteht keine vollständige Deckungsgleichheit (vgl. D. POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [213]). Insoweit darf aus der Verwendung des Begriffs „vGA“ in § 8 Abs. 3 Satz 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG trotz der partiellen Tatbestandswirkung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und der §§ 8b Abs. 1, 32a nicht auf eine umfassende Korrespondenz beider Besteuerungsvorgänge geschlossen werden. Auf räume vor dem 19.12.2006 ist § 32a KStG auch nicht analog anwendbar (vgl. BFH v. 21.4.2009 – VIII B 18/08, juris).

Korrespondenz zwischen vGA und verdeckter Einnahme: Seit dem JStG 2007 regelt Abs. 3 Satz 3 klarstellend, dass eine verdeckte Einlage das Einkommen nicht erhöht. Das Einkommen der Gesellschaft erhöht sich aber ausnahmsweise zum einen, wenn und soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (Abs. 3 Satz 4). Zum anderen erhöht sich das Einkommen ausnahmsweise bei einer verdeckten Einlage, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert (Abs. 3 Satz 5). Im letztgenannten Fall erhöht die verdeckte Einlage nicht die AK der Beteiligung (Abs. 3 Satz 6). Die formelle Korrespondenz wird insoweit über § 32a Abs. 2 KStG sichergestellt.

JStG 2013: In den Beratungen zum JStG 2013 wird erwogen, die materielle Korrespondenz umfassender auszugestalten und über den Anwendungsbereich der vGA hinaus die Steuerfreiheit ua. von Dividenden nach § 8b und § 3 Nr. 40 EStG sowie die Gewährung des ermäßigten Abgeltungssteuersatzes gem. § 32d EStG davon abhängig zu machen, dass die Bezüge bei der leistenden Körperschaft nicht als Betriebsausgabe abgezogen wurden (vgl. BRDrucks. 302/12).

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

Auswirkung des § 12 Nr. 1 EStG auf die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung: Das (frühere) Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 EStG ist kstl. nicht anwendbar (so schon BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753), da die Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 der des § 12 EStG vorgeht (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571). Dennoch wertet der BFH unter dem Gesichtspunkt einer rechtsformneutralen Besteuerung Aufwendungen als vGA, wenn bei entsprechenden Aufwendungen eines Einzelunternehmers oder eines Personengesellschafters das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG anzuwenden wäre (vgl. zu Kosten für Auslandsreisen BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666, für Aufteilung

BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753; vgl. zur ESt. BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30). Sind die Aufwendungen nicht nur untergeordnet privat mitveranlasst, konnte demzufolge nach bisheriger Rspr. eine vGA vorliegen (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666; unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung bei der Finanzierung von Geburtstagsfeiern vgl. BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; zu Lösegeldzahlungen FG Berlin v. 19.6.2000 – 8 K 8497/98, EFG 2001, 308, rkr.). Systematisch wirkte sich § 12 Nr. 1 EStG somit wertend auf den Prüfungsinhalt des Tatbestandsmerkmals der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus. Nach dem Beschl. des GrS v. 21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) ist fraglich, ob der I. BFH-Senat daran festhalten wird. Formal stünde zwar der Beschl. des GrS einer Beibehaltung der Rspr. nicht entgegen, die FinVerw. geht jedoch zu einer Aufteilung über (vgl. OFD Magdeburg v. 26.11.2010, Thüringer Landesfinanzdirektion v. 24.11.2010, FM Schl.-Holst. v. 1.11.2010, jeweils abrufbar bei juris). Dies entspricht der vom BFH selbst geforderten Rechtsformneutralität der Besteuerung (vgl. auch BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFHE 229, 129).

Rückgängigmachen einer verdeckten Gewinnausschüttung: Mit Ausnahme der Korrektur versehentlicher Buchungsfehler (vgl. Anm. 112) kann nach der Rspr. des BFH eine vGA nur rückgängig gemacht werden, wenn die Beteiligten offensichtlich die stl. Folgen ihrer Handlungsweise nicht überblicken konnten, diese Folgen ungewöhnlich hart sind und spätestens bis zur Aufstellung der Bilanz der frühere Zustand wieder hergestellt wird (vgl. BFH v. 10.4.1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255; v. 30.11.1966 – I 310/62, BStBl. III 1967, 152; so auch BMF v. 6.8.1981, BStBl. I 1981, 599; krit. BFH v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; FG Münster v. 15.10.2010 – 10 K 3460/09 E, GmbHR 2011, 150, rkr., zur Besteuerung beim Gesellschafter). Der Fall ist kaum praxisrelevant, da bei Beginn einer Bp. die Bilanz regelmäßig aufgestellt sein dürfte. Im Regelfall stellt das Rückgängigmachen einer vGA dabei eine verdeckte Einlage der betroffenen Gesellschafter dar. Die fehlende Möglichkeit zur Rückabwicklung einer vGA ist nicht verfassungswidrig (vgl. BVerfG v. 8.12.1992 – 1 BvR 326/89, HFR 1993, 201; vgl. auch Anm. 223, zur Einlage des Gesellschafters BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815).

Einstweilen frei.

102–104

b) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung

aa) Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung 105

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

Beteiligungsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern ändern, sind nicht vGA-relevant (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230 zur Ausübung von Bezugsrechten).

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

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

Zurechenbare Handlungsformen: Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im Außenverhältnis wirksam verpflichtet wird. Es kommt nicht darauf an, ob dem Vermögensnachteil eine Rechtshandlung iS einer zivilrechtl. Willenserklärung oder eine rein tatsächliche Handlung (insbes. unerlaubte Handlungen, wie zB Diebstahl, Unterschlagung oder Untreue) zugrunde liegt (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; anders noch BFH v. 13.9.1989 – I R 41/89, BStBl. II 1989, 1029; v. 18.7.1990 – I R 21/88, BStBl. II 1991, 484, wonach der Vermögensvorteil des Gesellschafters auf einer Rechtshandlung der Organe oder des beherrschenden Gesellschafters beruhen musste). Der Begriff der der Gesellschaft zurechenbaren Handlung ist untechnisch zu verstehen, eine „Handlung“ kann auch ein Dulden oder Unterlassen sein (vgl. BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795), zB das Unterlassen der Geltendmachung einer Forderung gegen den Gesellschafter oder die Kündigung eines ursprünglich angemessenen, zwischenzeitlich jedoch nicht mehr gerechtfertigten Vertrags (vgl. § 20 EStG Anm. 230).

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

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

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

► *Handlungen der beherrschenden Gesellschafter*, die unter Überschreitung der Kompetenz für die Gesellschaft vorgenommen werden: Die beherrschende Gesellschafterstellung ist in diesem Fall eine nicht hinwegzudenkende Ursache der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung. Auf das Vorliegen eines wirksamen Gesellschafterbeschlusses kommt es nicht an; selbst ein nichtiger Gesellschafterbeschluss beseitigt nicht die gesellschaftsrechtl. Veranlas-

sung der eingetretenen Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung (vgl. BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484).

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

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

cc) Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung

(1) Bedeutung der Unterscheidung

107

Für die Annahme einer vGA ist es unerheblich, ob sich der Vermögensnachteil in Form einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung darstellt, da die verhinderte Vermögensmehrung der Vermögensminderung gleichgestellt wird. Eine Unterscheidung ist jedoch für die Bestimmung des Abflusszeitpunkts von Leistungen gem. §§ 27 Abs. 1 Satz 3, 38 Abs. 1 Satz 3 nF (vgl. H 75 „Abflusszeitpunkt“ KStR 2004) und für die Bewertung der vGA von Bedeutung. Im „alten“ Anrechnungsverfahren ging es um sog. anderer Ausschüttungen iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF (vgl. Abschn. 77 Abs. 6, Abs. 7 Satz 3 KStR 1995).

(2) Vermögensminderung

108

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

Ermittlung der Vermögensminderung: Die Vermögensminderung bestimmt sich regelmäßig nach den Grundsätzen des (Steuer-)Bilanzrechts unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) ohne Berücksichtigung des § 8 Abs. 3 Satz 2. Der auf diese Weise ermittelte Steuerbilanzgewinn (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV) wird mit demjenigen verglichen, der sich beim Ansatz des

Aufwands als Ausschüttung ergibt. Auf diese Weise werden zwei Bilanzen miteinander verglichen. Die Vermögensminderung ergibt sich aus dem Differenzbetrag (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Diese Grundsätze gelten bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung entsprechend, so dass als Vergleichsgröße eine Einnahmen-Überschussrechnung unter Berücksichtigung des Geschäfts zu angemessenen Bedingungen heranzuziehen ist (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 72b; zur Neuregelung des § 8 Abs. 2 durch das SStEG bezüglich unbeschr. stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1–4 vgl. KÜFFNER/EISGRUBER, GmbHR 2007, 640).

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

Einzelaktbezogene Betrachtung: Erwirbt die Gesellschaft ein WG zu einem überhöhten Preis, ist nur der wirkliche Wert zu aktivieren, so dass im Übrigen handels- und steuerbilanziell sofortiger Aufwand und dementsprechend eine Vermögensminderung vorliegt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116, str.; vgl. auch MARTINI/VALTA, DStR 2010, 2329, mit Replik KOHLHEPP, DStR 2011, 702, zu den Rechtsfolgen einer vGA vgl. Anm. 204). Soweit sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen und der Vertrag zu einem Aktivtausch, Aktiv-Passivtausch oder Passivtausch führt, kommt es streng genommen nicht zu einer Vermögensminderung. Dennoch kann nach der Rspr. bei beherrschenden Gesellschaftern bei Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung wegen fehlender Erfüllung der formellen Sonderanforderungen eine vGA vorliegen (vgl. Anm. 144). Mittels der „einzelaktbezogenen Betrachtung“ (vgl. AHMANN, DStZ 1998, 495 [496]) löst sich der BFH vom Handelsbilanzrecht und legt seiner Beurteilung ein „geschäftsvorfallbezogenes“ Verständnis zugrunde (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; v. 5.3.2008 – I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273; BFH/NV 2008, 1273; krit. HOFFMANN, GmbHStB 2008, 313; aA offenbar Sächs. FG v. 16.11.2010 – 8 K 943/07, GmbHR 2011, 218, rkr.). Aus diesem Grund ist zur Beurteilung einer Vermögensminderung auf die Auswirkung der Leistung der Gesellschaft auf die StBil. und nicht auf das Ergebnis der handelsrechtl. GuV abzustellen. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die (bewusst) nicht durchgeführt wurden, sollen – mangels steuerbilanzieller Auswirkung – nicht geeignet sein, eine Vermögensminderung zu bewirken (vgl. FG Köln v. 19.2.1997 – 12 K 4819/91, GmbHR 1997, 510, rkr.; krit. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 349; WASSERMEYER, GmbHR 1997, 804, mit Replik BRAUN).

Verhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Betriebsausgaben: Erkennt man mit der nunmehr stRspr. des BFH das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft an (vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; v. 25.10.2006 – I B 12/05, BFH/NV 2007, 502; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 72 ff.; PRINZ, StuW 1996, 267 [273]; zur Kritik vgl. insbes. PEZZER, FR 2002, 1177; umfassend HÜTTEMANN, FS Raupach, 2006, 495 ff.; dagegen zB WASSERMEYER, DB 2011, 1828; aA noch BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, zur Liebhaberei bei einer GmbH; anders ist die Rechtslage jedoch bei einer ausländ. KapGes., vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; NEU, EFG 2004, 126; dazu GOSCH, StBp. 2004, 84 [85]; zum europarechtl. Diskriminierungsverdacht [dazu näher PRINZ, FR 2002, 1172] vgl. auch MUSIL, DStZ 2003, 649 [653]), so schließen sich eine be-

triebliche und gesellschaftsrechtl. Veranlassung zur Bestimmung der Vermögensminderung nicht aus (WASSERMEYER, DB 1998, 157 [158]; aA zB BRIESE, GmbHR 2005, 597; vgl. auch SEEGER, FS Wassermeyer, 2005, 81; s. aber auch Anm. 42 und 69), vielmehr sind sämtliche Aufwendungen mit Ausnahme offener Gewinnausschüttungen „formell“ BA (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161; vgl. zum Vorrang der vGA vor dem Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 [„vorbehaltlich“] und einer vGA bei Gewährträgerspenden und Spenden anderer KStSubjekte BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1998 – 6 V 38/97, EFG 1998, 1488, rkr.). Der BFH spricht daher von BA, die – bei gesellschaftsrechtl. Veranlassung – „zugleich“ vGA sind (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307).

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

Einstweilen frei.

109

(3) Verhinderte Vermögensmehrung

110

Erbringt die Gesellschaft Leistungen, für die sie nicht angemessen vergütet wird, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Die verhinderte Vermögensmehrung

rung zeichnet sich durch den Verzicht auf BE aus, wie zB bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Veräußerung oder Nutzungsüberlassung von WG oder der zinslosen VorausZ von Tantiemen (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; krit. wegen zweifelhafter Rechtsgrundlage GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 254; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 70a; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 4, der § 8 Abs. 3 Satz 1 als Rechtsgrundlage heranzieht). Eine verhinderte Vermögensmehrung ist nur gegeben, wenn die Gesellschaft es unterlässt, einen sich gem. § 4 Abs. 1 EStG in ihrer StBil. auswirkenden Vermögensvorteil zu erlangen (vgl. BFH v. 15.12.2004 – I R 6/04, BFH/NV 2005, 796, mit Anm. BUCIEK, DStZ 2005, 279). Bilanzberichtigungen, die zu einer Gewinnerhöhung führen, stehen der Annahme einer verhinderten Vermögensmehrung entgegen (vgl. zu Buchungsfehlern Anm. 112). Dies gilt zB auch, wenn die Gesellschaft eine fällige Einlageforderung versehentlich nicht verzinst oder betriebliche Gründe entgegenstehen (vgl. zu § 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB Sächs. FG v. 18.5.2001 – 5 V 2302/00, EFG 2001, 1318, rkr.; vgl. BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86, zur unterbliebenen Einforderung der Mindesteinlage nach § 7 Abs. 2 GmbHG). Unterlässt die Gesellschaft aber bewusst das zivilrechtl. Entstehen einer Forderung gegen ihren Gesellschafter, kann darin eine verhinderte Vermögensmehrung liegen (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, BFH/NV 1997, 355, zur Verzinsung bei Nichteinforderung einer Einlage; vgl. BFH v. 9.8.2006 – I B 20/06, BFH/NV 2007, 108, zur unverzinsten Rückzahlung von Nennkapital vor Wirksamwerden der Kapitalherabsetzung), wenn sich dieser Verzicht auf das Betriebsergebnis auswirkt (vgl. BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11). Gleiches gilt für das Unterlassen der KapGes. aus gesellschaftsrechtl. Gründen eine Forderung gegen ihren Gesellschafter mit mutmaßlichem Erfolg einzuklagen und ggf. erfolgsversprechend zu vollstrecken (vgl. BFH v. 11.1.2011 – I B 78/10, BFH/NV 2011, 836, mwN). Eine Abgrenzung zwischen der Gewinnerhöhung mittels einer Bilanzberichtigung und einer vGA ist im Hinblick auf die weiteren Folgen der vGA (KStErhöhung nach § 38 Abs. 2, Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Anrechnungsverfahren und Anwendung der Korrespondenzregelungen, vgl. Anm. 100 f.) notwendig. Eine verhinderte Vermögensmehrung liegt auch vor, wenn die Gesellschaft eine sich ihr konkret bietende Geschäftschance (sog. corporate oder business opportunities) nicht nutzt, sondern diese unentgeltlich ihrem Gesellschafter überlässt (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; STECK, GmbHR 2005, 1157; abgrenzend zur Weiterleitung nur dem Gesellschafter eingeräumter günstiger Konditionen vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 16/08, BFH/NV 2009, 49). Allerdings müssen für Zwecke der vGA konkrete Anhaltspunkte festgestellt werden können, dass eine Vermögensmehrung möglich gewesen wäre und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter darauf nicht verzichtet hätte. Denn Abs. 3 Satz 2 dient nicht der pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben (vgl. FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 5107/00, EFG 2004, 1156, rkr.; einschränkend auch BFH v. 31.1.2002 – I R 13/01, BFH/NV 2002, 1172).

Ermittlung der verhinderten Vermögensmehrung: Erst durch einen Vergleich mit marktüblichen Konditionen lässt sich die verhinderte Vermögensmehrung dem Grunde (und der Höhe) nach feststellen, so dass auch ein entgangener Gewinn erfasst wird. Eine vGA ist einer verhinderten Vermögensmehrung kann im Unterlassen der Durchsetzung von Ansprüchen, zB auf Herausgabe von Schmiergeld liegen (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II

1987, 733; Sächs. FG v. 28.9.2004 – 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074, rkr.), soweit solche Ansprüche aus Vorsichtsgründen nicht aktiviert werden dürfen. Die Ermittlung der Höhe der verhinderten Vermögensmehrung unterscheidet sich nicht von der einer Vermögensminderung. Mit Hilfe der StBil. wird unter Rückgriff auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz und ohne Anwendung des Abs. 3 Satz 2 der Unterschiedsbetrag berechnet. Vergleichsgröße für den ermittelten StBil-Gewinn ist der Betrag, der sich bei Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergäbe (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Auch in diesem Zusammenhang wirkt sich konsequenterweise die Rspr. zum Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. aus. Tätig nämlich eine KapGes. Aufwendungen im Privatinteresse ihrer Gesellschafter, kommt es nicht nur hinsichtlich des Aufwands, sondern auch in Höhe eines angemessenen Gewinnaufschlags zu einer vGA (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793; zu Fragen der Höhe des Gewinnaufschlags vgl. HAAS, DStR 2008, 1996). Nutzungsvorteile sind ohne Rücksicht darauf, wie sie sich zusammensetzen, zu erfassen (vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019). Die Rechtsfolge des Hinzurechnens eines Gewinnaufschlags kann eine Abgrenzung zu nichtabziehbaren BA nach § 4 Abs. 5 EStG erforderlich machen (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230).

Fiktionstheorie als Denkhilfe einer verhinderten Vermögensmehrung: Trotz der berechtigten Kritik an der sog. Fiktionstheorie (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; Gosch in Gosch II, § 8 Rn. 158) eignet sich die ihr zugrundeliegende Vorstellung (Besteuerung nach Maßgabe eines angenommenen, tatsächlich aber nicht verwirklichten Sachverhalt) als Denkhilfe für die Feststellung einer vGA aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung (krit. Anm. 200). Zu diesem Zweck wird angenommen, die Gesellschaft habe von ihrem Gesellschafter ein angemessenes Entgelt vereinnahmt – indem sie darauf verzichtet hat, mindert sich ihr Vermögen tatsächlich und nicht nur fiktiv – und den die tatsächliche Leistung übersteigenden Teil wieder an den Gesellschafter ausgeschüttet. Insoweit wird das Einkommen der Gesellschaft erhöht und der (fiktiv) wieder ausgeschüttete Kapitalertrag beim Gesellschafter besteuert.

Einstweilen frei.

111

dd) Sonderfall Buchungsfehler

112

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

Fehlende Relevanz von Buchungsfehlern für verdeckte Gewinnausschüttungen: Buchungsfehler dokumentieren zwar Vermögensbewegungen, bewirken sie aber nicht (vgl. FG Saarl. v. 28.1.1994 – 1 K 203/93, GmbHR 1994, 491, rkr.) und können daher keine vGA auslösen (vgl. FG Düss. v. 17.5.1989 – 6 K 193/81, GmbHR 1990, 57, rkr.). Ist die Bilanz falsch, muss sie nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 EStG berichtigt werden. Die Korrekturbuchung schließt in ihrem Umfang die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 aus. Selbst wenn ein unrichtiger Buchausweis nicht innerhalb kurzer Zeit korrigiert wird, kann ihm keine konstitutive, sondern allenfalls eine indizielle Bedeutung für das Vorliegen einer vGA zukommen, wenn eine Einflussnahme der Geschäftsführung auf den Buchungsvorgang festgestellt werden kann (vgl. BFH v. 28.2.2001 – I R 12/00, BStBl. II

2001, 468). Ebenso liegt keine vGA vor, wenn eine erfolgswirksam zu aktivierende Ersatzforderung gegen den Gesellschafter irrtümlich nicht bilanziert wurde (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374, mit Anm. BRENNER, DStZ 1998, 843; zur unterschiedlichen Wirkung einer Bilanzberichtigung und einer vGA vgl. Anm. 108 und NEU, EFG 2006, 1614). Der BFH hat auch die unterlassene Verzinsung eines negativen Verrechnungskontos des Gesellschafters aufgrund einer irrtümlichen Fehlbuchung des Steuerberaters, jedenfalls vor seiner Aufdeckung, nicht als vGA angesehen (vgl. BFH v. 5.4.2004 – X B 130/03, nv. zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; allerdings kann nach den Umständen des Einzelfalls von einer vGA ausgegangen werden, wenn die an sich zu aktivierende Forderung wegen eines Erlassvertrags oder aus sonstigen Gründen nicht mehr aktiviert werden darf). Im Übrigen sind „Vermögensminderungen“, die auf einer unrichtigen Berechnung und damit auf einem Buchungsfehler beruhen, nicht geeignet, dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zu verschaffen (vgl. BFH v. 18.4.2002 – III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; zum Verstoß gegen das Zinseszinsverbot als Buchungsfehler vgl. FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr.).

Ausnahme: Allerdings schließt nicht jede Korrektur eines Bilanzierungsfehlers eine vGA (rückwirkend) aus. Nur bei sog. „Fehlbuchungen“, die auf einem Versehen beruhen, kann das Entstehen einer vGA verhindert werden. Handelte es sich bei dem Bilanzierungsfehler hingegen um einen außerbetrieblichen, durch den Gesellschafter (GesGf.) bewusst veranlassten Vorgang, kommt eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht (zum Begriff der inner- und außerbetrieblichen Schadenszufügung vgl. Anm. 115). Zwar ist auch dann ggf. die Bilanz durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter zu berichtigen, diese Forderung ist stl. jedoch eine Einlageforderung und verhindert damit nicht die vGA (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667; zur Rückforderung handelsrechtl. vGA aufgrund § 31 GmbHG oder einer Satzungsklausel BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; v. 30.5.2001 – I B 176/00, BFH/NV 2001, 1456; zum sog. Vorteilsausgleich vgl. Anm. 115), so dass nur eine versehentlich nicht aktivierte Forderung aus einer innerbetrieblichen Schadenszufügung der vGA entgegensteht. Zudem führen Fehler bei Aufwandsbuchungen (zB Erhöhung einer Pensionszusage), die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen, zu einer vGA (vgl. BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928, vgl. Anm. 160; eingehender auch PRINZ, WPg 2006, 1409).

113 **ee) Erforderlichkeit einer Vorteilsgeneigntheit**

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

Kriterien der Vorteilsgeneigntheit: Die Annahme einer vGA setzt neben den „Normalkriterien“ zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Gesellschaft die Eignung haben muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190; dies kann auch ein Erben sein, vgl. BFH v. 18.3.2009 – I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841). Gleiches gilt für Unterschiedsbetragsminderungen, die zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder 10 EStG führen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/

MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 200). Für diese Eignung als „Brückenschlag“ zwischen KapGes. und Gesellschafter hat GOSCH den Begriff der „Vorteilsgeneigntheit“ geprägt (vgl. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 170). Damit ebenso wie mit den Formulierungen „Eignung, einen korrespondierenden Vermögensvorteil beim Gesellschafter auszulösen“ (vgl. OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 20) oder „Korrespondenzprinzip“ (vgl. WASSERMEYER, DB 2002, 2668), ausgedrückt, dass die Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter weiterhin aufrecht erhalten bleibt, also keine konkrete Korrespondenz des Vorteils erforderlich ist (vgl. ROSE, DB 2005, 2596 [2597]). Nur solche Vorteile sollen erfasst werden, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen in Form sonstiger Bezüge (auch im Fall der Umqualifizierung nach § 20 Abs. 3 EStG) führen können. Denn nur das, was als Gewinnverteilung an den Gesellschafter in Betracht kommt, kann vGA sein (vgl. BRIESE, GmbHR 2005, 597 [604]; zu Vermögensvorteilen, die geeignet sind, einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, vgl. § 20 EStG Anm. 230). Allerdings fallen alle Vermögensnachteile der Gesellschaft, die zur Erfüllung privater Interessen des Gesellschafters entstehen, auch wenn sie ideeller und nicht finanzieller Natur sind, nach wie vor unter den Anwendungsbereich der vGA (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BFH/NV 2004, 1603; v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. PRINZ, FR 2002, 1171, und PEZZER, FR 2002, 1177), soweit diese ideellen Zuwendungen nicht objektiv wertlos sind (vgl. bereits BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470). Bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person genügt auf Seiten des Gesellschafters ein mittelbarer materieller oder immaterieller Vorteil, wenn dem Gesellschafter eine der Zuwendung korrespondierende Einnahme als Folge des Nahestehens und einer dadurch bedingten gesellschaftsrechtl. Mitveranlassung auch persönlich zugerechnet werden soll (vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, rkr., mit Anm. NEU, nachfolgend BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 227 f.; zur Besteuerung des Gesellschafters bei Untretung durch eine nahestehende Person vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954, mit Anm. -WFR). Die Vorteilsgeneigntheit fehlt, wenn ein GesGf. seine Sorgfaltspflichten auf eine Art verletzt, durch die er weder sich selbst noch andere Gesellschafter oder nahestehende Personen begünstigt (vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; einschränkend BMF v. 20.5.2003, BStBl. I 2003, 333; anders jedoch bei Unterschlagung oder Untreue, da der GesGf. sich selbst bereichert) oder die Gesellschaft eine Erbschaft mit überschuldetem Nachlass annimmt (vgl. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 183 f., entgegen BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799). Auch die verbilligte Veräußerung eigener Anteile der KapGes. an ihre Gesellschafter scheitert nicht an einer fehlenden Vorteilsgeneigntheit (vgl. BFH v. 3.3.2010 – I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131). Jedoch spielt dieses Tatbestandsmerkmal bei der Teilwertabschreibung auf ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassenes Darlehen nur insoweit eine Rolle, als es auf die abstrakte Vorteilseignung ankommt (vgl. BFH v. 21.7.2011 – I B 27/11, BFH/NV 2011, 2116, mwN; zu kommunalen Eigenbetrieben vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961, zur Rechtslage vor Einf. § 8 Abs. 7 durch das JStG 2009).

Vorteilsgeneigntheit bei der verhinderten Vermögensmehrung: Die Vorteilsgeneigntheit kann uE bei der verhinderten Vermögensmehrung nicht in gleicher Weise wie bei der Vermögensminderung verlangt werden (aA wohl BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534). Regelmäßig reicht die Ersparnis ei-

gener Aufwendungen des Gesellschafters aus, so dass der Verzicht auf Aufwendersatz mit dem Vermögensvorteil beim Gesellschafter korrespondiert. Darin liegt der Vorteil, der von der Gesellschaft stammt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 23 f.). Erzielt zB eine an sich „gesunde“ Gesellschaft keinen Gewinn, nur weil sich zerstrittene Gesellschafter gegenseitig bei der Beschlussfassung blockieren, liegt zwar eine durch das Verhalten der Gesellschafter veranlasste verhinderte Vermögensmehrung vor. Dennoch bewirkt dies keine vGA, da kein Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter oder nahestehende Personen verlagert wird (vgl. bereits WASSERMEYER, StVj. 1993, 208 [217]).

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

114 Einstweilen frei.

ff) Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich

115 (1) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs

Eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung entfällt dann, wenn der den Vermögensnachteil begründende Vorgang zugleich eine ihn kom-

pensierende Aktivierung eines Anspruchs der Gesellschaft gegen den Gesellschafter nach sich zieht (sog. Vorteilsausgleich, exakter wäre „Nachteilsausgleich“; zur Aktivierungsfähigkeit des Anspruchs vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Die „Gegenleistung“ muss nicht in einem synallagmatischen Vorteil liegen. Auch andere vertragliche oder gesetzliche Vorteile können den Vermögensnachteil ausgleichen. Die Saldierung ist aber nur innerhalb des einzelnen Geschäftsvorfalles möglich (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFHE 229, 234). Vorbehaltlich des Kriteriums der Üblichkeit und der Fälle formell fehlerhafter Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; vgl. allerdings zur Frage der Anwendung der formellen Sonderanforderungen bei internationalen Verrechnungspreisen Anm. 144) liegt eine vGA nicht vor, wenn sich der Vermögensnachteil und der im Gegenzug zu gewährende Vorteil wertmäßig entsprechen, sondern erst, wenn und soweit die Leistung der Gesellschaft nach Saldierung einen höheren Wert als die Gegenleistung des Gesellschafters hat. Eine dem Vorteilsausgleich zugrundeliegende Gestaltung muss dem Fremdvergleich standhalten, so dass zu prüfen ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei der Bemessung des Entgelts auch sonst zu erwartende Vorteile berücksichtigt hätte. Ist das nicht der Fall, sind die Leistungen der Gesellschaft als vGA zu werten und nicht um einen angemessenen Teil zu kürzen, selbst wenn die Leistung des Gesellschafters die der Gesellschaft übersteigt.

Kein Vorteilsausgleich bei Einlagen: Ein die Vermögensminderung ausschließender Vorteilsausgleich findet nicht statt, wenn der Ausgleich auf gesellschaftsrechtl. Grundlage in Form einer (verdeckten) Einlagen oder eines verlorenen Gesellschafterzuschusses erfolgt (vgl. zu Einlagen BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Die Abgrenzung zwischen schuldrechtl. und gesellschaftsrechtl. Grundlagen des Vorteilsausgleichs erfolgt im Einzelfall. Insoweit lassen sich auch die Tatbestandsmerkmale der vGA nicht in einer strikten Prüfungsreihenfolge trennen, sondern gehen ineinander über (vgl. Anm. 188). Nicht übersehen werden darf allerdings, dass die den Nachteil kompensierende Forderung gem. dem Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB aktivierungsfähig sein muss. Dies ist nur der Fall, wenn der Anspruch feststeht oder zwischen den Beteiligten unstr. ist (vgl. BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/03, BFH/NV 2004, 182). Auch bei einem gescheiterten Vorteilsausgleich wird der Wert der vGA nicht durch den Wert einer verdeckten Einlage (vgl. BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) oder eines nicht einlagefähigen Nutzungsvorteils gemindert (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990, 244, mwN).

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

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

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

Nach Auffassung des VIII. BFH-Senats kann ein zu aktivierender (Schadensersatz-)Anspruch die Annahme einer vGA nicht verhindern. Der Schadensersatzanspruch setze eine vGA voraus, folge ihr also um eine logische Sekunde nach. Dann sei der Rückforderungsanspruch stets eine Einlageforderung und habe auf den Vorgang der vGA keinen Einfluss mehr (vgl. BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105, mit Anm. HEGER in BRANDT, Für ein gerechteres Steuerrecht, 2005, 139 ff.; krit. SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHR 2005, 66, und GmbHR 2005, 151; WASSERMEYER, GmbHR 2005, 149; zur Rückgewähr einer vGA wegen Verletzung der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht vgl. BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815). Folgt man der Auffassung des I. Senats, führt die „erfolgswirksame“ Aktivierung einer Forderung gegen den Gesellschafter aufgrund der Anknüpfung an (steuer-)bilanzielle Vorgaben nicht zu einer Vermögensminderung (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916; v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402; v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846; v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515). Jedenfalls hat sich in der Rspr. der im Schrifttum geäußerte Einwand, eine Einlage liege nicht vor, wenn der Gesellschaft etwas geleistet werde, worauf sie ohnehin einen Anspruch habe (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 676), so dass der Rückforderungsanspruch stets negative Einkommensverwendung sei (vgl. SEEGER, StVj. 1992, 249 [255 f.]), nicht durchsetzen können.

► *Gegenseitige (synallagmatische) Verträge*, die üblich und ernsthaft sind, führen nicht zu einer vGA, sofern die Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter unter Berücksichtigung sämtlicher Haupt- und Nebenleistungspflichten abgegolten sind (zu beherrschenden Gesellschaftern vgl. Anm. 144 ff.). Unter Anknüpfung an das Zivilrecht ermöglicht diese Vorgehensweise, unterschiedliche vertragstypische Hauptleistungen in einem Vertrag zu vereinbaren, sofern die beiderseitigen Leistungen gegenseitiger Rechtsgrund sind (vgl. MANGOLD, StuW 1978, 162 [168]). Die Gegenleistung des Gesellschafters muss dem Verkehrswert der Leistung der Gesellschaft entsprechen. Übersteigt der Wert der Leistung der Gesellschaft den der Leistung des Gesellschafters, kann dies zu einer vGA führen. Leistung und Gegenleistung können allerdings in unterschiedlichen VZ erbracht werden. Aufgrund der Einbeziehung sämtlicher Vertragspflichten gilt das

auch für Ansprüche, die nicht in einem Gegenseitigkeitsverhältnis zur Leistung der Gesellschaft stehen, wie zB der Rückzahlungsanspruch bei Gewährung eines Darlehens. Soweit allerdings der Gesellschafter als Darlehensnehmer im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens zahlungsunfähig ist oder die Forderung aus sonstigen Gründen uneinbringlich ist, soll bereits bei Hingabe der Darlehensvaluta eine Vermögensminderung vorliegen (vgl. BFH v. 2.2.2005 – VIII B 191/03, BFH/NV 2005, 1318; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.; zu fehlender Rückzahlungsverpflichtung BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234; vgl. auch H 36 Abs. 5 „Darlehensgewährung“ KStR 2004; allein eine unzulängliche Besicherung der Forderung reicht für die Annahme der Wertlosigkeit einer Forderung nicht aus, maßgebend sind die Gesamtumstände, insbes. die Bonität des Schuldners und dessen ernstliche Rückzahlungsabsicht, vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916; v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; auch FG München v. 4.12.2007 – 6 K 1252/07, juris, rkr., bei unbesicherten Darlehen). Streng genommen ist zwischen der erfolgsneutralen Darlehenshingabe und der erfolgswirksamen Teilwertabschreibung zu trennen, soweit kein Scheingeschäft vorliegt. Bei späterer Uneinbringlichkeit tritt eine Vermögensminderung im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung ein (vgl. BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710, auch zu § 27 aF; WASSERMAYER, DB 2002, 2668, [2670]; NEU, EFG 2002, 263 [264]; NEU, EFG 2006, 596 [597]; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1054; eine spätere Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Sätze 2f. EStG der teilwertberechtigten Forderung bewirkt iS einer „umgekehrten“ oder „negativen“ vGA eine außerbilanzielle Gewinnkürzung, vgl. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 134).

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

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

Einstweilen frei.

116–117

118 (2) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich

Besonderheiten bei beherrschenden Gesellschaftern: Ist an dem Vertrag ein beherrschender Gesellschafter beteiligt, müssen zur Anerkennung des Vorteilsausgleichs zusätzlich formale Kriterien eingehalten werden. Insoweit besteht kein Unterschied zu den formellen Anforderungen an den Fremdvergleich mit beherrschenden Gesellschaftern (vgl. Anm. 144 ff.). Es bedarf einer im Voraus getroffenen, wirksamen, klaren und eindeutigen Vereinbarung (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82 BStBl. II 1989, 248). Ein Vorteilsausgleich ist klar und im Voraus vereinbart, wenn bei Vertragsabschluss die Leistungspflichten aus dem gleichen oder einem anderen Vertrag nachweisbar Grundlage oder Bestandteil der vertraglichen Vereinbarung waren und bei der Bemessung von Leistung und Gegenleistung berücksichtigt wurden (vgl. BFH v. 10.3.1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635). Wird im Rahmen einer Aufhebungsvereinbarung mit einem Geschäftsführer der Anspruch aus einer Rückdeckungsversicherung gegen Verzicht auf eine Pensionsverpflichtung übertragen, liegt zB keine Verknüpfung vor, wenn gegen die formellen Sonderanforderungen verstoßen wird (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515, mit Anm. -SCH, DStR 2006, 1175; krit. HOFFMANN, GmbHR 2006, 824 [825]; aA die Vorinstanz FG Köln v. 17.3.2005 – 13 K 1531/03, EFG 2005, 1075, rkr., mit Anm. BRANDIS; LEDERLE, GmbHR 2004, 269 [274]; vgl. auch NEU, EFG 2002, 275; NEU, EFG 2002, 683).

Vorteilsausgleich bei Verstoß gegen Kapitalerhaltungsvorschriften: Soweit aufgrund der sog. „November-Entscheidung“ des BGH (vgl. BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302; zur Aufgabe dieser Rspr. BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07, GmbHR 2009, 199, sog. „Dezember-Entscheidung“) in der Literatur umstritten war, ob ein Vorteilsausgleich bei einem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften möglich war (vgl. BERG/SCHMICH, FR 2005, 190 [191]; aA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 692 unter Hinweis auf die ungeschmälerte Leistungsfähigkeit; WIENANDS/TEUFEL, GmbHR 2004, 1301 [1302]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 72a), hat sich uE der Streit mit der geänderten BGH-Rspr. und aufgrund der Rückkehr zur bilanziellen Betrachtungsweise mit dem MoMiG v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026, erledigt. Durch die Ergänzung des § 30 Abs. 1 GmbHG werden werthaltige Darlehen an den Gesellschafter nicht mehr in Eigenkapital umqualifiziert (vgl. BRDrucks. 354/07, 93 ff., 119; WINTER, DStR 2007, 1484). Allerdings kann sich ein vGARisiko ergeben, wenn die gesellschaftsrechtl. Verpflichtungen der Geschäftsführung zur laufenden Prüfung eingegangener Kreditrisiken aus dem „Dezember-Urteil“ nicht eingehalten werden (vgl. auch PODEWILS, GmbHR 2009, 803).

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

betrieblich veranlasst und ein Schadensersatzanspruch erfolgswirksam zu aktivieren (vgl. dagegen bei der eigennützigen Pflichtverletzung BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733, und der fehlenden Eignung des Rückgewähranspruchs, das Entstehen der vGA zu verhindern, BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92). Zu einer vGA kann es in diesem Fall erst kommen, wenn auf den Schadensersatzanspruch aus gesellschaftsrechtl. Gründen verzichtet wird. Im Übrigen ist zu prüfen, ob der durch die Pflichtverletzung ausgelöste Vermögensnachteil die Eignung hat, beim GesGf. oder einer ihm nahestehenden Person einen Vorteil iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu begründen (s. Anm. 113), denn nicht jeder Schaden, den ein Gesellschafter seiner Gesellschaft zuführt, ist eine vGA (vgl. WASSERMEYER, FR 1997, 563).

Einstweilen frei.

119

c) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst

aa) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses

(1) Systematische Einordnung

120

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

Für Zwecke der stl. Gewinnermittlung überlagert die gesellschaftsrechtl. Veranlassung die betriebliche Veranlassung der fraglichen Aufwendungen. In der Notwendigkeit einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung stimmen im Übrigen vGA und verdeckte Einlage überein (vgl. Abschn. 40 Abs. 1 KStR 2004).

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

(2) Gesellschaften, bei denen eine vGA möglich ist

121

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

Notwendigkeit eines Gesellschaftsverhältnisses: Der BFH hat zunächst die Auffassung vertreten, es bedürfe einer kapitalmäßigen Beteiligung des Gesellschafters an einer Körperschaft. Dazu sei eine Vergleichbarkeit der Rechte der Mitglieder der in Betracht kommenden Körperschaft mit der Beteiligung an einer KapGes. erforderlich (vgl. BFH v. 11.2.1987 – I R 43/83, BStBl. II 1987, 643). Daran hält der BFH nicht mehr fest. Er prüft, ob die eingetretene Ver-

mögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung geeignet ist, zu einem Vorteil bei demjenigen zu führen, der über Mitgliedschaftsrechte oder mitgliedschaftsähnliche Rechte Einfluss auf die der KSt. unterliegende Gesellschaft nehmen kann. Damit ist die Beteiligung des Empfängers an der die Leistung gewährenden Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG keine Voraussetzung der vGA (vgl. BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; vgl. zur Entwicklung der Rspr. PEL, DB 2004, 1065). Dies bedeutet zum einen, dass an der Gesellschaft die Möglichkeit eines gesellschaftsrechtl. oder mitgliedschaftlichen Verhältnisses bestehen muss, und zum anderen, dass sich eine vGA nicht (ohne Weiteres) auf Personen erstrecken kann, die nicht in einem solchen Verhältnis zu der Gesellschaft stehen. Deshalb scheidet die Annahme einer vGA bei einer Stiftung aus (vgl. BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1991, 161; verdeckte Einkommensverwendungen werden bei Stiftungen jedoch nach § 10 Nr. 1 erfasst). Ebenso fehlt es den in § 1 Abs. 1 Nr. 5 genannten nichtrechtsfähigen Anstalten und Vermögensmassen an einer mitgliedschaftsrechtl. Struktur (aA KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 109 [118], der die Annahme einer vGA bei jedem KStSubjekt für möglich hält). Aufgrund der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch das StSenkG v. 23.10.2000 bleibt die Entwicklung abzuwarten, wobei § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Gegensatz zur Rechtslage bei einem Verein das erforderliche mitgliedschaftliche Verhältnis uE nicht ersetzen kann (vgl. BMF v. 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417, dazu WASSERMEYER, DStR 2006, 1733; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1345).

Für verdeckte Gewinnausschüttungen relevante Gesellschaftsformen:

► *GmbH und Aktiengesellschaft* als die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten KapGes., einschließlich der Europäischen Aktiengesellschaft sowie der UG (haftungsbeschränkt). Keine Voraussetzung für die Annahme einer vGA ist die zivil- und handelsrechtl. Existenz der KapGes. (§§ 11 Abs. 1 GmbHG, 29 AktG). Auch die sog. VorKapGes. (Errichtung mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags bei der GmbH mit Abgabe der Gründungserklärung bei der Einmann-GmbH oder mit Feststellung der Satzung bei der AG) kann verdeckt ausschütten (vgl. BFH v. 8.9.1993 – I R 27/93, BFH/NV 1994, 413). Demgegenüber ist bei der Vorgründungsgesellschaft, die in der Zeit bis zur Begr. der VorKapGes. besteht, eine vGA nicht möglich. Die Vorgründungsgesellschaft ist stl. eine Mitunternehmerschaft, so dass Zuwendungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und als Entnahmen nach § 4 Abs. 1 EStG zu beurteilen sind. Wie sich aus § 11 Abs. 6 ergibt, gelten die Grundsätze der vGA im Liquidationsstadium bis zum Erlöschen der Gesellschaft als Subjekt der KSt. (vgl. zu Auszahlungen an Gesellschafter vor Ablauf des Sperrjahrs LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, 11. Aufl. 2010, Rn. 39).

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

zung bei einer Einbringung des Unternehmens der GmbH in eine KG BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867).

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

- ▶ *Ausländische Kapitalgesellschaften*, die mitgliedschaftlich organisiert und in Deutschland stpfl. sind, insbes. die englische Private Limited Company (vgl. WACHTER, FR 2006, 358 [364]; zur Ltd., Ltd. & Co. KG und Ltd. & Still vgl. JANSSEN, GStB 2007, 178); nach der Neufassung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG gehören diese unmittelbar zu den dort genannten KapGes. Dies gilt auch für inländische Betriebsstätten ausländischer KapGes., wenn der die vGA auslösende Vermögensnachteil auf einem Vorgang beruht, der sich im Aufwand dieser Betriebsstätte niedergeschlagen hat. Der BFH stellt auch bei Leistungsbeziehungen mit dem Stammhaus nicht auf „self-executing“-Regelungen zur Gewinnabgrenzung im jeweiligen DBA ab (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, BFH/NV 2008, 1060, und v. 24.8.2012 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271).
- ▶ *Kommanditgesellschaften auf Aktien* im Verhältnis zu den Kommanditaktionären und den persönlich haftenden Gesellschaftern in ihrer Eigenschaft als Kommanditaktionäre (vgl. § 278 Abs. 3 AktG), nicht jedoch für die in § 9 Abs. 1 Nr. 1 bezeichneten Gewinnanteile und Vergütungen an den persönlich haftenden Gesellschafter, da diese stets Einkommensverwendung sind.
- ▶ *Genossenschaften* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376; zum Vorrang des § 22 gegenüber der vGA vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFHE 218, 113; HERLINGHAUS, DStZ 2003, 865) einschließlich der Europäischen Genossenschaften.
- ▶ *Betriebe gewerblicher Art* von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (vgl. BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; vgl. auch § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG); obwohl die Trägerkörperschaft nicht in einem mitgliedschaftsähnlichen Verhältnis zum BgA steht, wendet die bisherige stRspr. die Grundsätze zwischen KapGes. und Alleingesellschafter entsprechend an (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; aA RADER, BB 1977, 1441 [1443]; vgl. Anm. 100); dies gilt auch für das Verhältnis einer Sparkasse zu ihrem Gewährträger sowie zu dessen Mitgliedern (vgl. BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822).
- ▶ *Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit* (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; v. 17.2.2010 – I R 52/09, BStBl. II 2011, 340, aE zu Beitragsrückerstattungen).

► *Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine* (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99).

122 Einstweilen frei.

123 (3) Inhaber des Gesellschaftsanteils

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

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

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

► *Zukünftiger Anteilseigner:* Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung kann in Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis erfolgen. Es reicht aus, wenn die Leistung der Gesellschaft im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Begr. des Gesellschaftsverhältnisses steht und der Leistungsempfänger auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; v. 29.1.2010 – I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125; aA WICHMANN, DB 1994, 2101 [2102]; krit. und differenzierend NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 518 f., der auf die gesellschaftsrechtl. Veranlassung abstellt und ggf. den Erwerber der Geschäftsanteile als nahestehende Person des Veräußerers wertet; vgl. zur Einlage eines [Noch-]Nichtgesellschafters BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 436). Eine vGA kann beispielsweise in Form der verhinderten Vermögensmehrung durch Verkauf eigener Anteile zu einem unangemessen niedrigen Preis an einen neuen Gesellschafter vorliegen. Besteht allerdings noch kein konkreter Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis, ist eine Vereinbarung, die mit einem beherrschenden oder nicht beherrschenden Gesellschafter als gesellschaftsrechtl. veranlasst zu werten wäre, auch nach Begr. des Gesellschaftsverhältnisses ausschließlich betrieblich veranlasst. Erst eine spätere Vertragsänderung unterliegt den Regeln des (ggf. auch internen) Fremdvergleichs (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88). Aufwendungen

der Gesellschaft an einen Dritten in der Absicht, diesen als neuen Gesellschafter zu gewinnen, sollen ebenfalls keine vGA begründen (vgl. BFH v. 3.7.1968 – I 83/65, BStBl. II 1969, 14).

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

Einstweilen frei.

124

(4) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger

125

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

Gesellschafterbezogene Zurechnung des Vorteils beim Nahestehenden:

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

Verweis auf das Erfordernis der objektiven Vorteilsgeneigtheit; ebenso KOHLHEPP, Inf. 2006, 625 [629]). Gleichwohl verstärkt ein eigener Vorteil des Gesellschafters, zB eine Schuldbefreiung oder die Ersparnis eigener Aufwendungen, die Indizwirkung.

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

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

Im Einzelnen können folgende Personen dem Gesellschafter nahestehen:

- ▶ *Verwandte* (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797) einschließlich geschiedener Ehegatten und Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft (vgl. BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; -EL, DB 1988, 2176, allerdings dahingehend einzuschränken, dass es eines Vorteils für den Gesellschafter nach der Rspr. nicht mehr bedarf). Die Einbeziehung von Ehegatten verstößt nicht gegen Art. 6 GG (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 103/86, BStBl. II 1988, 786).
- ▶ *Enge Freunde* (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301); nicht jedoch Personen, zu denen gewöhnliche freundschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. FG Brandenb. v. 2.9.2003 – 2 K 1263/01, EFG 2004, 1859, rkr., nachgehend BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702). Ob Personen aus sonstigen persönlichen Beziehungen, wie zB Dankbarkeit und moralischer Verpflichtung (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 64a) als nahestehend zu werten sind, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden.
- ▶ *Personengesellschaften* (vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1985, 631; uE BFH v. 5.12.1990 – I R 106/88, BFH/NV 1991, 841, zur GbR überholt, da aufgrund BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, die GbR rechtsfähig ist, so dass auch die GbR nahestehend sein kann; so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 69; aA GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 231), mit Aus-

nahme der stillen Gesellschaft. Es kommt nicht darauf an, dass an der PersGes. auch Gesellschafter beteiligt sind, die nicht Gesellschafter der leistenden KapGes. sind (vgl. BFH v. 1.10.1986 – I R 54/83, BStBl. II 1987, 459; FG Berlin v. 15.3.2004 – 8 K 8171/00, EFG 2004, 1712, rkr.).

► *Kapitalgesellschaften* (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; einschl. ausländ. KapGes., vgl. FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439, rkr.), auch, wenn (nur) Angehörige des Gesellschafters daran beteiligt sind, da sich auf diese Weise der Wert der Beteiligung der Angehörigen erhöht (vgl. BFH v. 31.7.1974 – I R 238/72, BStBl. II 1975, 48). Auf eine beherrschende Stellung kommt es grds. weder in der vorteilsgewährenden noch der vorteilsempfangenden KapGes. an (vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62, auch abgrenzend zu BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515).

► *Verbundene Unternehmen* iSd. § 15 AktG; dies gilt sowohl zwischen der Muttergesellschaft und Tochter- oder Enkelgesellschaften als auch zwischen Schwestergesellschaften (vgl. zur vGA an die Muttergesellschaft und der anschließenden Einlage in die Schwestergesellschaft BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu den Rechtsfolgen im Konzern s.u.).

► *Mitgesellschafter*, allerdings nicht dadurch, dass einem bestimmten Ausschüttungsverhalten gleichgelagerte Interessen iS einer gleichgelagerten Motivation zugrunde liegen (vgl. zum Sonderfall der Beschlussfassung über inkongruente Gewinnausschüttungen unter Anwendung des sog. Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43); im Übrigen ist in diesen Fällen zu prüfen, ob nicht die Vorteilszuwendung unmittelbar durch das Gesellschaftsverhältnis des Mitgeschafters veranlasst ist.

► *Mitglieder eines Vereins*, wenn dieser Gesellschafter einer KapGes. ist, selbst wenn die Zuwendung an einen weiteren Verein, zu dem die Mitglieder ebenfalls in einem mitgliedschaftlichen Verhältnis stehen, erfolgt (vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322);

► *Nabestehende Personen der Trägerkörperschaft eines Betriebs gewerblicher Art* (vgl. BFH v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586); nicht aber bei Zuwendungen an kreisangehörige Gemeinden, wenn der Landkreis Gewährträger ist (vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849).

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

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

Zurechnung der Kapitalerträge beim Gesellschafter: Als Rechtsfolge werden dem Gesellschafter Kapitalerträge zugerechnet, obwohl die Zuwendungen an die nabestehende Person erfolgten und bei dieser möglicherweise auch einer anderen Einkunftsart zuzuordnen gewesen wären (vgl. zum Anrechnungsverfahren FG Münster v. 18.12.2001 – 15 K 8610/98 E, EFG 2002, 301, rkr.; BMF v. 20.5.1999, BStBl. I 1999, 514; aA SÖFFING, DStZ 1999, 885 [886]). Insoweit geht

die Besteuerung beim Gesellschafter als vGA der Erfassung der Zuwendung bei der nahestehenden Person ggf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus VuV vor. Gleiches gilt für mittelbare Zuwendungen an die nahestehende Person in Form der Befreiung von Verbindlichkeiten gem. § 267 BGB, freiwilliger Leistungen oder Leistungen aus sonstigen wirtschaftlichen Gründen (vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 65). Die Erfassung beim Gesellschafter als Kapitalertrag erfolgte bisher unabhängig davon, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung hat (vgl. BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105). Der VIII. BFH-Senat schränkt dies nunmehr allerdings dahingehend ein, dass dem Gesellschafter nur dann Einnahmen aus Kapitalvermögen zugerechnet werden, wenn die Bereicherung der nahestehenden Person mit Wissen und Wollen des Gesellschafters erfolgt (vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954 mit Anm. -WFR; BFH v. 22.2.2005 – VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266, ebenso FG Düss. v. 14.2.2005 – 10 V 6438/04 A(E), EFG 2005, 959, rkr.), mit der Folge, dass bei fehlendem Wissen und Wollen eine etwaige Rück- oder Schadensersatzforderung eine rein betriebliche Forderung und keine Einlageforderung mehr wäre; vGA-relevant auf der Ebene der Gesellschaft könnte nur das Unterbleiben der Durchsetzung der Forderung werden.

Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung im Konzern: Aus der Zurechnung der vGA an den Gesellschafter folgt, dass es unerheblich ist, ob die vGA einer Einzelgesellschaft zugunsten einer Muttergesellschaft (1. Fall) oder einer Schwestergesellschaft (2. Fall) erfolgt. Die in beiden Konstellationen der Tochtergesellschaft zuzurechnende vGA führt zu einer weiteren vGA der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft (jeweils mit der Folge der sog. Schachtelstrafe, § 8b Abs. 5, außer bei Organschaft) sowie – im 2. Fall – einer verdeckten Einlage der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft (bei Weiterleitung eines bilanzierungsfähigen WG im Dreiecksverhältnis an eine Schwestergesellschaft; vgl. grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; vgl. auch BRANDIS, FS Lang, 2010, 719 ff.; krit. KOHLHEPP, DStR 2008, 1859; zur Wirkungsweise der korrespondierenden Besteuerung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG, §§ 8b Abs. 1, 32a bei einer mehrstufigen vGA und bei einer vGA an eine Schwestergesellschaft vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115 f.]). Ist die verdeckt ausschüttende Tochtergesellschaft zugleich an der vorteilempfangenden Schwestergesellschaft beteiligt, muss die Vorteilszuwendung in Höhe der Beteiligungsquoten aufgeteilt werden. In Höhe der Beteiligung der ausschüttenden Gesellschaft an ihrer Schwestergesellschaft liegt bei Zuwendung eines bilanzierungsfähigen WG anteilig eine verdeckte Einlage und im Übrigen eine vGA an die Muttergesellschaft vor, die ihrerseits das WG anteilig verdeckt in die Schwestergesellschaft einlegt. Zu einer vGA kommt es in Konzernstrukturen auch bei Verstößen gegen § 14 KStG (vgl. BFH v. 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270; zur „verunglückten“ Organschaft auch BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, BFH/NV 2008, 614).

126–129 Einstweilen frei.

130 **bb) Kriterien des Veranlassungszusammenhangs**

Die Notwendigkeit, eine bestimmte Veranlassung festzustellen, beherrscht nicht nur die Prüfung einer vGA, sondern ebenso die der BA, WK, SA oder agB (vgl. zur regelungsübergreifenden Bedeutung des Veranlassungsprinzips PRINZ, StW 1996, 267). Die Wahl des Begriffs der Veranlassung verdeutlicht, dass es nicht

um einen bloßen (kausalen) Ursachenzusammenhang, aber auch nicht um ein zweck- und zielgerichtetes Verhalten geht (vgl. WASSERMEYER, DB 1994, 1105 [1106]).

Objektiver Veranlassungszusammenhang: Trotz ihrer regelungsübergreifenden Bedeutung behandelt die Rspr. die stl. Veranlassung unterschiedlich. Eine auf die Einnahmeerzielung bezogene Veranlassung von Aufwendungen liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser stl. relevanten Tätigkeit gemacht werden (vgl. zum Veranlassungsprinzip bei Aufwendungen § 9 EStG Anm. 115 ff., 145 ff.). Wie die Fälle der sog. „unfreiwilligen Aufwendungen“ zeigen, kommt allerdings der subjektiven Komponente nach den Umständen des Einzelfalls keine Bedeutung zu. Obwohl sowohl bei der Zurechnung von Aufwendungen als auch bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung im Kern zwischen Einkunftserzielung und -verwendung abgegrenzt werden soll, wird die gesellschaftsrechtl. Veranlassung idR ausschließlich objektiv bestimmt. Die Annahme einer vGA hängt konsequenterweise weder von einer einheitlichen Willensbildung der Gesellschafter noch von einem Bewusstsein oder einer Absicht der Gesellschaft ab, Gewinne verdeckt auszuschütten (vgl. BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605). Dies gilt auch bei der Begünstigung nahestehender Personen, so dass grds. ein Zuwendungswille des Gesellschafters an die nahestehende Person nicht erforderlich ist (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 105; aA APITZ, DStZ 1993, 42 [46]; BREIER/SEJDIJA, GmbHR 2011, 290). Subjektive Elemente sind allenfalls bei der Bestimmung einer konkreten Veranlassung (s.u.) oder beim Vergleichsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters relevant. Die Feststellung der Veranlassung erfordert im Regelfall eine Gewichtung und Abwägung der objektiv nach außen in Erscheinung tretenden Merkmale des Einzelfalls (vgl. FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 455/03, EFG 2004, 1392, rkr., mwN zur Rspr., nachfolgend BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Ihre Feststellung beruht auf einer Wertung des Sachverhalts, so dass das Bestehen einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus der – wertenden – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und der Zuweisung des maßgeblichen Moments zu der kstl. irrelevanten Gesellschaftersphäre zu prüfen ist (vgl. BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, unter Bezugnahme auf BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817).

Konkrete Veranlassung: Die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung scheidet aus, wenn sich aufgrund tatsächlicher Umstände – ungeachtet des Ergebnisses eines Fremdvergleichs – ein konkreter und ausschließlich betrieblicher Veranlassungszusammenhang nachweisen lässt (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFHE 229, 234). Die Feststellung einer Veranlassung aufgrund konkreter, im Einzelfall in Erscheinung tretender objektiver oder subjektiver Zusammenhänge steht neben der Ableitung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung im Wege des Fremdvergleichs (vgl. WASSERMEYER, DB 2001, 2465 [2467]; ebenso GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 277 für den Fall, dass aufgrund subjektiver Entschuldigungsgründe, wie zB persönliche Unerfahrenheit, dem GesGf. ein für die Gesellschaft nachteiliges Geschäft nicht bewusst war; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 371; vgl. umfassend zum Erfordernis subjektiver Elemente OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 46 [59]). Von einer konkreten betrieblichen Veranlassung kann nach diesen Grundsätzen nicht ausgegangen werden, wenn die Vermögensminderung auf der rechtsirrtümlichen Annahme einer Zahlungsver-

pflichtung besteht, die Zahlungspflicht aufgrund der Vorstellung des Auszahlenden aber den Vollzug einer vGA bewirkt (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55; krit. SCHMITZ, GmbHR 2009, 910). Auch ein Rechtsirrtum über die stl. Wertung einer Vermögensverschiebung kann eine vGA nicht verhindern. Nur wenn es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zu Gunsten des Gesellschafters fehlt und feststeht, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen erfolgt ist, kann eine vGA wegen fehlender konkreter Veranlassung ausscheiden (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Zu dieser Fallgruppe gehört uE auch die Feststellung einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung, wenn der Vermögensminderung die Vorteilsgünstigkeit fehlt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; vgl. Anm. 113). Demgegenüber liegt eine konkrete gesellschaftsrechtl. Veranlassung vor, wenn der Gesellschafter Aufwand auf die Gesellschaft verlagert, den er, wenn überhaupt, persönlich hätten tragen müssen (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479) und nicht bloß eine versehentliche Fehlbuchung (vgl. Anm. 112) anzunehmen ist. Tatsächlich ist die Bestimmung der Veranlassung aufgrund konkreter Umstände im Verhältnis zur Feststellung der Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs (s. Anm. 132 ff.) der Ausnahmefall.

Feststellung der Veranlassung im gerichtlichen Verfahren: Ob eine Vereinbarung zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter ausschließlich betrieblich oder gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, muss das FG aufgrund aller Umstände des Einzelfalls beurteilen. Die Feststellungslast trägt grds. das FA (vgl. Anm. 167). Im Revisionsverfahren wird die Indizienwürdigung und -abwägung des FG nach gefestigter BFH-Rspr. nur daraufhin überprüft, ob sie in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist sowie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist das nicht der Fall, ist der BFH gem. § 118 Abs. 2 FGO an die Beurteilung des FG gebunden, selbst wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich ist oder naheliegt (vgl. BFH v. 6.10.2009 – I B 55/09, BFH/NV 2010, 469; v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, mwN). Dies gilt auch für den Fremdvergleich, da dieser der Feststellung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung dient und in §§ 85, 88 AO und § 76 Abs. 1 FGO verankert ist (vgl. BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 243; zur Angemessenheit bei mehreren GesGf. BFH v. 9.2.2011 – I B 111/10, BFH/NV 2011, 1396 = GmbHR 2011, 838).

131 Einstweilen frei.

cc) Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs

132 (1) Fremdvergleichskriterien

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

kommt im Verhältnis zur Prüfung einer konkreten Veranlassung systematisch eine Auffangfunktion zu (vgl. WASSERMEYER, DB 2001, 2465 [2467]), wenngleich die praktische Bedeutung des Fremdvergleichs wesentlich höher ist.

Tatsächlicher oder hypothetischer Fremdvergleich als Vergleichsmaßstab: Ein solcher Vergleich erfordert neben bestimmten Kriterien, die Gegenstand des Vergleichens sind, einen Maßstab, mit dem verglichen wird. Maßstab des Vergleichens kann nach der Rspr. entweder das tatsächliche Verhalten desselben Unternehmens oder anderer Unternehmen (sog. interner oder externer/äußerer tatsächlicher Fremdvergleich) oder das vermutete Verhalten anderer Unternehmer unter Anwendung der Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (sog. hypothetischer Fremdvergleich) sein. Der tatsächliche und der hypothetische Fremdvergleich schließen sich gegenseitig nicht aus. Auch der tatsächliche Fremdvergleich ist in einer Gesamtbetrachtung durch einen hypothetischen Fremdvergleich zu ergänzen, da Leistungsbeziehungen nie völlig identisch sind. Selbst wenn daher eine Gestaltung dem tatsächlichen Fremdvergleich standhält, muss sie sich im Einzelfall dennoch (zusätzlich) am hypothetischen Fremdvergleich messen lassen. Auf diese Weise wird der Fremdvergleich objektiviert, um Zufallsergebnisse zu vermeiden (vgl. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 291, 300; HOFMEISTER, HFR 2001, 1004; HERLINGHAUS GmbHR 2002, 397 [406]; vgl. dagegen die Prüfungsreihenfolge gem. § 1 Abs. 3 AStG, nach der der tatsächliche dem hypothetischen Fremdvergleich vorgeht). Wenn allerdings in der Vertragspraxis gleichartige Verträge abgeschlossen werden, bedarf es zumindest der Feststellung, warum diese im Einzelfall nicht der abstrakten Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entsprechen. Schließt die Gesellschaft mit einem Nichtgesellschafter und einem Gesellschafter identische Vereinbarungen ab, spricht das daher im Rahmen des Fremdvergleichs gegen eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Vereinbarung mit dem Gesellschafter (vgl. BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972). Insoweit besteht kein Unterschied zu sonstigen Formen des Fremdvergleichs (vgl. zur Indizienwürdigung bei gleichartigen Mietverträgen zwischen Angehörigen und Fremden BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699).

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

Indizwirkung des Fremdvergleichs: Bei den von der Rspr. entwickelten Prüfungskriterien handelt es sich um Indizien (krit. zur Begriffswahl „Indizien“ FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 105a). Wie sich aus dem Beschl. des BVerfG zu den sog. Oderkonten bei Ehegattenarbeitsverhältnissen ergibt, dürfen Indizien nicht herangezogen werden, wenn ein Sachverhalt schon aus anderen Quellen mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Dieser Gedanke spiegelt sich in

der neueren Rspr. des BFH wider. Der BFH hebt hervor, die Feststellung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs sei in erster Linie Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz und habe im Wege einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu erfolgen (vgl. BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Keinesfalls handelt es sich beim Fremdvergleich unter Berücksichtigung des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters daher um ein absolutes Tatbestandsmerkmal der vGA. Es bedarf der Würdigung der Indizien im Einzelfall, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; WASSERMAYER, DB 2001, 2465 [2467]). Ergibt die Überprüfung des Leistungsaustauschs zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter allerdings ein auffälliges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, wird idR die Feststellung einer vGA gerechtfertigt sein, sofern nicht gewichtige und nachprüfbar Gründe vorliegen, die geeignet sind, diese Annahme zu widerlegen. Solche Gründe müssen von der Gesellschaft plausibel dargelegt werden.

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

Veranlassung aufgrund Liebhaberei: Die Rspr. wendet die Grundsätze der Liebhaberei bei einer inländ. KapGes. nicht an, weil diese nicht über eine Privatsphäre verfügt (vgl. Anm. 108). Da die Gesellschaft ausschließlich betrieblich tätig werden kann, sind zunächst sämtliche Aufwendungen als BA betrieblich veranlasst und stl. abziehbar. Dies kann sich jedoch ändern, wenn die Gesellschaft Aufwendungen ohne Gewinnstreben zur Befriedigung privater Interessen ihrer Gesellschafter tätigt. Solche Aufwendungen, die bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. stl. irrelevant wären, können bei einer KapGes. zu vGA führen (vgl. unter Berufung auf die Rechtsformneutralität der Besteuerung BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. PEZZER, FR 2002, 1777, und HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035; dazu auch PRINZ, FR 2002, 1171; zu einem Liebhabereibetrieb in einer GmbH vgl. FG Hamb. v. 11.2.2011 – 5 V 2/11, StBW 2011, 387, rkr.). Der BFH bringt damit zum Ausdruck, dass Verlustgeschäfte nur zu einer vGA führen, wenn sie im Privatinteresse des Gesellschafters vorgenommen werden (vgl. BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793, mit Anm. BUCIEN, Inf. 2005, 368). Um eine Abgrenzung zwischen ausschließlich betrieblicher Tätigkeit und einer Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter vornehmen zu können, orientiert sich die Rspr. an den zur Liebhaberei entwickelten Grundsätzen. Dies lässt sich ohne Weiteres mittels der Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters begründen, der Geschäfte, die im Privatinteresse eines Gesellschafters liegen und auf absehbare Zeit keinen Gewinn bringen, nicht wahrnehmen wird. Zu diesem Zweck ist die BFH-Rspr. als Hilfestellung zu verstehen, einen Maßstab für den absehbaren Zeitraum einer Ergebnisprognose zu bieten und die im Rahmen der Prognose relevanten und irrelevanten Faktoren zu erkennen (zB Nichtansatz fiktiver Entgelte, Möglichkeit eines betriebswirtschaftlichen Konzepts, Dauer einer anzuerkennenden Anlaufphase; vgl. FG Hess. v. 18.3.2004 – 4 K 3264/02, EFG 2006, 289, rkr., mit Anm. NEU). Denn es lag auch vor der ausdrücklichen Bezugnahme des BFH auf den Begriff der Liebhaberei auf der Hand, dass Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. nicht auf Einkunftserzie-

lungsabsicht gerichtet waren, bei einer KapGes. eine vGA begründen können. So ging die Rspr. des BFH von einer vGA aus, wenn das Geschäft am privaten Interesse zumindest eines Gesellschafters ausgerichtet war; hinsichtlich der Abgrenzungskriterien verwies der BFH auf die vergleichbaren Feststellungen zur Gewinnerzielungsabsicht (vgl. zur Übernahme von Risikogeschäften zur Befriedigung privater Neigungen und Interessen des Gesellschafters BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269; zum Unterhalten einer Segelyacht BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; dazu auch PRINZ, StbJb. 1997/98, 97; abgrenzend zu einem „schlechten“ Geschäft im Rahmen einer Investitionsentscheidung BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1354, der nunmehr danach differenziert, ob ein WG von der Gesellschaft „gehalten“ oder im Interesse des Gesellschafters „unterhalten“ wird). Schließlich spricht es indiziell für eine Veranlassung im Privatinteresse eines Gesellschafters, wenn das mit der Tätigkeit verbundene Risiko die vorhandenen Gewinnchancen so deutlich überwiegt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Geschäft nicht für Rechnung der Gesellschaft übernommen hätte (vgl. BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538). Anders ist die Rechtslage jedoch bei einer ausländ. KapGes., die über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen kann, so dass stl. eine Liebhaberei möglich ist (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; NEU, EFG 2004, 126); liegt Liebhaberei vor, stellt sich in dieser Konstellation die Frage einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht, da eine ohne Einkunftserzielungsabsicht vorgenommene Tätigkeit nicht zu stpfl. Einkünften führt.

Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt für den Fremdvergleich: Der Fremdvergleich ist auf den Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtl. Rechtsgeschäfts durchzuführen (so schon BFH v. 22.4.1971 – I R 114/70, BStBl. II 1971, 600). Deshalb ist eine rückschauende Betrachtung unzulässig (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; zur Unzulässigkeit eines zeitlichen Hineinwachsens in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFHE 229, 234 gegen BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512). Eine Änderung der Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungserbringung ist unerheblich, es sei denn, der schuldrechtl. Vertrag kann an die veränderten Umstände angepasst werden (zB bei Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB; vgl. zum Wegfall der Geschäftsgrundlage vor der Schuldrechtsreform zum 1.1.2002 BFH v. 13.10.1983 – I R 4/81, BStBl. II 1984, 65; v. 5.2.1986 – I S 15/85, BFH/NV 1986, 563; die Vertragsanpassung muss in diesem Fall dem Fremdvergleich standhalten) oder die Änderung war bereits bei Vertragsschluss absehbar. Gleiches gilt für den Fall, dass die Gesellschaft von einem ihr zustehenden Kündigungsrecht nicht oder nicht rechtzeitig Gebrauch macht (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82, BStBl. II 1989, 248). Dem können allerdings betriebliche Gründe entgegenstehen (vgl. BFH v. 29.10.1974 – I R 83/73, BStBl. II 1975, 366). Rechtfertigen die nachträglich eingetretenen Umstände zivilrechtl. keine Vertragsaufhebung oder -anpassung, sind sie strechtl. nicht erforderlich. Dies ergibt sich bereits aus dem Fremdvergleich.

Kein Verstoß gegen Art. 3 GG: Eine unterschiedliche Behandlung von GesGf. und FremdGf. beim Fremdvergleich stellt ebenso wenig einen Verstoß gegen Art. 3 GG dar wie eine ggf. fehlende Möglichkeit eines internen Fremdvergleichs, weil der Fremdvergleich nur eine denkbare Möglichkeit der einzelfallbezogenen Veranlassungsprüfung ist. Die fehlende Möglichkeit zur Durchführung eines internen Fremdvergleichs führt ebenso wenig zwingend zu einer

vGA wie seine Durchführbarkeit zwingend der Annahme einer vGA entgegensteht (vgl. BFH v. 7.10.2008 – I B 23, 24/08, nv., juris).

133–134 Einstweilen frei.

135 (2) **Tatsächlicher Fremdvergleich**

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

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

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

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

Externer (äußerer) Fremdvergleich: Die Bemessung von Leistung und Gegenleistung anderer Betriebe im allgemeinen Geschäftsverkehr drängt sich als Vergleichsgröße bei der Prüfung der Angemessenheit auf, insbes., wenn es an betriebsinternen Daten fehlt. So kann zB als Anhaltspunkt der in der Praxis übliche Vergleich mit den Ergebnissen von Gehaltsstrukturuntersuchungen einen Schluss auf die Angemessenheit zulassen (vgl. BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; JANSSEN, GmbHR 2007, 749). Für Zwecke der Angemessenheit ist bei jeder Art von Vergütungen zugunsten der Gesellschaft grds. die

Obergrenze des Vergleichswerts heranzuziehen (zu Geschäftsführervergütungen BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; gegen die grundsätzliche Anwendung der „Mittelwertmethode“ wegen fehlender Rechtsgrundlage vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, bei Verrechnungspreisen; vgl. zur Bandbreitenbetrachtung Anm. 142). Besondere Umstände, aufgrund derer eine Abweichung von den Ergebnissen solcher Untersuchungen gerechtfertigt sein soll, muss die Gesellschaft vortragen (vgl. SCHRÖDER, GmbHR 2003, 1214, zu BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Allerdings lehnt die Rspr. einen externen Fremdvergleich ausdrückl. ab, wenn eine Gestaltung bei anderen Unternehmen zwar üblich ist, jedoch die konkreten Verhältnisse bei der Gesellschaft diesen nicht erforderlich machen (vgl. zu Abfindungszahlungen BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438; wenn vertragliche oder gesetzliche Kündigungsmöglichkeiten bestehen, die keine Abfindung erfordern, vgl. FG Köln v. 5.9.2002 – 13 K 521/02, EFG 2003, 118, rkr.).

Einstweilen frei.

136

(3) Hypothetischer Fremdvergleich

137

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

Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters: Ausgangspunkt sind die handelsrechtl. Bestimmungen der § 43 Abs. 1 GmbHG, § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG und § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG (erstmalig BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626). Aus der Anknüpfung an das Handelsrecht folgt die Verpflichtung des Geschäftsleiters, den durch die Gesellschafter vorgegebenen Gesellschaftszweck aktiv zu verfolgen und die Geschäfte in angemessener Weise zu führen. Ihm steht bei seinen unternehmerischen Entscheidungen ein weiter Ermessensspielraum zu (business judgement rule), jedoch muss er seine Entscheidungen innerhalb der Grenzen gesicherter Erkenntnisse und bewährter Erfahrungen unternehmerischen Verhaltens treffen und nach den gleichen Vorgaben durchführen (vgl. SCHOLZ/SCHNEIDER, 10. Aufl. 2007, § 43 GmbHG Rn. 29 ff., 53; vgl. zum Aktienrecht auch BGH v. 21.4.1997 – II ZR 175/95, DSStR 1997, 880, und den objektivierenden Maßstab des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG „annehmen durfte“, der für Auslegungszwecke rechtsformübergreifend auch bei § 43 Abs. 2 GmbHG angewandt werden kann, HAUSCHKA, GmbHR 2007, 11; ebenso bereits BGH v. 1.12.1986 – II ZR 306/85, NJW 1987, 1194, für Zwecke des Drittvergleichs). Die Übernahme der handelsrechtl. Anforderungen an einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter in das StR ist allerdings nicht unproblematisch, da beide Rechtsgebiete unterschiedliche Ziele verfolgen (vgl. auch WASSERMAYER, DB 1994, 1105 [1106]; PEZZER, FR 1996, 379, FR 2008, 1025; FROTSCHER, GmbHR 1998, 23 [25]; vgl. auch PEZZER, FR 2008, 1025). Die handelsrechtl. Vorschriften sanktionieren Pflichtverletzungen des Geschäftsleiters im Wege der Organhaftung. Darum geht es stl. jedoch nicht, so dass eine unmittelbare Anwendung der Vorschriften ausgeschlossen ist. Weil es an einer steuergesetzlichen Grundlage fehlt, wendet die Rspr. die zivilrechtl. Vorgaben für Zwecke der Besteuerung dergestalt an, dass eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung besteht, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (stRspr. seit BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626;

krit. zB SCHUHMANN, StBp. 2005, 114, mwN; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 143 ff.; zu Spenden vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, rkr., mit Anm. NEU; nachfolgend BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; krit. WAGNER, DStR 2011, 1594). Ziel des hypothetischen Fremdvergleichs ist die Feststellung, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Vermögensnachteil gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen im Zeitpunkt des Abschlusses der vertraglichen Vereinbarung hingenommen hätte. Ist das der Fall, muss eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ausgeschlossen werden. Kann ein Geschäft nur mit einem Gesellschafter geschlossen werden, ist der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unbrauchbar.

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

Anforderungen an den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter:

Die Bestimmung des vergleichbaren Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters erfolgt im Einzelfall aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände. Vergleichsmaßstab ist das idealisierte, abstrakte Bild eines gedachten Geschäftsleiters aus stl. Sicht. Auf persönliche Fähigkeiten oder fehlende Spezialkenntnisse kommt es nicht an. Diese Vorgehensweise mag zwar für den Stpfl. wenig hilfreich sein, die Vielfalt möglicher Sachverhalte lässt aber keine weitergehende Konkretisierung zu. Daher sollte der Stpfl. möglichst viele überzeugende Argumente darlegen, dass sich auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter in der konkreten Situation nicht anders verhalten hätte. Als Anhaltspunkt dient die Annahme, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Sorge dafür, dass der Gesellschaft aus dem Abschluss von Geschäften ein angemessener Gewinn verbleibt. Er handelt daher im unmittelbaren Interesse der Gesellschaft und damit nur mittelbar im Interesse der Gesellschafter, nicht aber unmittelbar im Interesse einzelner Gesellschafter (vgl. BFH v. 24.2.2001 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; keine Verpflichtung zur Förderung des sog. shareholder value, vgl. BFH v. 3.3.2009 – I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280). Zuwendungen an die Gesellschafter erfolgen vielmehr durch offene Gewinnausschüttungen, über die nicht der Geschäftsleiter, sondern die Gesellschafterversammlung entscheidet. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters muss somit darauf abzielen, den Gewinn der Gesellschaft zu mehren, indem er Vorteile für die Gesellschaft wahrnimmt und Schaden nach Möglichkeit von ihr abwendet (vgl. zB BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; zu Vertriebsgesellschaften, die Produkte ihres Gesellschafters vertreiben, vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457). Dies schließt allerdings die Möglichkeit unternehmerischer Fehlentscheidungen und -maßnahmen

ein, sofern diese nicht im privaten Interesse eines Gesellschafters getroffen werden (vgl. BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269). Neue Produkte wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter zB nur verkaufen, wenn er bei vorsichtiger und kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann; dies ist betriebswirtschaftlich zu belegen (vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 179). Aufgaben, die vorwiegend im Interesse eines Gesellschafters liegen, wird er nur dann für die Gesellschaft übernehmen, wenn sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns eröffnet (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).

► *Besonderheiten bei Betrieben gewerblicher Art*: Selbst ein BgA muss grds. für Leistungen an die Trägerkörperschaft neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; v. 27.6.2001 – I R 82-85/00, BStBl. II 2001, 773). Die Rechtslage beim BgA ohne Verlustausgleich und angemessenen Gewinnaufschlag im Bereich der kommunalen Daseinsvorsorge unterliegt jedoch der Sonderregelung des § 8 Abs. 7.

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

- ▷ *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften* müssen kostendeckend arbeiten (vgl. BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88).
- ▷ *Vereine* sind anders als KapGes. nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet und ebenfalls nach dem Kostendeckungsprinzip zu beurteilen (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99).
- ▷ *Berufsverbände* müssen von ihren Mitgliedern „angemessene“ Entgelte verlangen oder einen angemessenen Teil der Mitgliedsbeiträge als Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandeln (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).
- ▷ *GmbH mit satzungsmäßiger Gewinnlosigkeit* erbringen mit ihren Leistungen idR keine vGA, wenn die GmbH im öffentlichen Interesse tätig wird, so dass die bloße Kostendeckung ausreichen kann (vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502); auf eine fehlende handelsrechtl. Verpflichtung zur Gewinnerzielung kommt es nicht an, wenn für die Gewinnlosigkeit gesellschaftsrechtl. Gründe maßgeblich sind (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).

Der sog. doppelte Fremdvergleich aus Sicht eines gedachten Vertragspartners: Ausnahmsweise kann zur Aufdeckung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch der Vertragspartner in den Fremdvergleich einbezogen werden. So können Geschäfte, die für die KapGes. günstig sind, auf die sich ein fremder Dritter jedoch nicht eingelassen hätte, aus Gründen fehlender Üblichkeit insgesamt oder teilweise ein vGA bewirken (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 1.2.2010 – I B 118/09, BFH/NV 2010, 1127 mwN.; FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8229/05 B, DStRE 2008, 1336, rkr.; krit. zB GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 361 ff.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 191; krit. auch HOFFMANN, GmbHR 1996, 664 [667]; FORSCHUNGSGRUPPE VIADRINA, BB 1996, 2436 [2440]). Die Unüblichkeit wirkt sich auf das Tatbestandsmerkmal der Vermögensminderung aus, da die Gegenleistung des Vertragspartners nicht geeignet ist, die Vermögensminderung aufgrund

der Leistung der Gesellschaft zu kompensieren. Gesetzliche Ansprüche wie zB aus § 612 BGB stehen in dieser Konstellation der Annahme einer vGA auch nicht teilweise entgegen (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 15.3.2005 – I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378). Einschränkend muss im Einzelfall bedacht werden, dass die hypothetische Einbeziehung eines gedachten Vertragspartners und das durch „Nachdenken“ gefundene Ergebnis, wie bei allen anderen Kriterien der vGA, nur indizielle Bedeutung haben (vgl. BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689; v. 1.2.2010 – I B 118/09, BFH/NV 2010, 1127). Daher ermöglicht es der doppelte Fremdvergleich nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen, einen strukturell fehlenden Interessensgegensatz zwischen KapGes. und ihrem Gesellschafter aufzudecken (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2008 – 12 K 8423/05 B, EFG 2009, 433, rkr., mit Anm. NEU, EFG 2009, 435; vgl. auch BFH v. 18.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689, mit Anm. -SCH, DStR 1998, 1383; BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204, zur „Nur“-Pensionszusage; zu variablen Aufwendungen zwecks Verlustbegrenzung vgl. FG München v. 7.7.2009 – 6 K 4843/06, rkr., nv., juris).

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

Weitere Beispiele für die Untauglichkeit des Fremdvergleichs sind:

- unzulässige Abschlagszahlungen einer AG auf Dividenden (vgl. BFH v. 26.1.1972 – I R 93/70, BStBl. II 1972, 547);
- verbotener Erwerb eigener Aktien (vgl. BFH v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572);
- erlaubter Erwerb eigener Geschäftsanteile einer GmbH gegen ein überhöhtes Entgelt (vgl. BFH v. 27.3.1979 – VIII R 95/76, BStBl. II 1979, 553);

- Leistungen einer AG an den Aktionär unter Verstoß gegen das aktienrechtl. Verbot der Rückzahlung von Einlagen oder die Verzinsung des Kurswerts von Aktien (vgl. BFH v. 17.10.1984 – I R 22/79, BStBl. II 1985, 69);
- überhöhte Kosten der Gesellschaft aus Anlass einer Gesellschafter- oder Vertreterversammlung (vgl. BMF v. 26.11.1984, BStBl. I 1984, 591).

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

Einstweilen frei.

138–139

dd) Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs

(1) Unübliche Leistungsvereinbarungen

140

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

Die Verwendung der Formulierung „nicht ernsthaft“ ist allerdings missverständlich (vgl. zutreffend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 113). Wäre die Vereinbarung nicht ernsthaft gewollt und daher nur zum Schein abgeschlossen worden, müsste zivilrechtl. von einem (unbeachtlichen) Scheingeschäft ausgegangen werden, das idR nicht geeignet ist, bereits eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu bewirken (vgl. Anm. 108). Es ist nicht denkbar, eine vertragliche Regelung stl. zu wollen, ihre zivilrechtl. Folgen aber nicht eintreten zu lassen (vgl. BGH v. 2.3.2009 – II ZR 264/07, DB 2009, 1117; anders bei der Absicht einer Steuerhinterziehung, vgl. BGH v. 20.7.2006 – IX ZR 226/03, HFR 2007, 288). Wenn im Zusammenhang mit unüblichen Leistungsvereinbarungen die Ernsthaftigkeit diskutiert wird, werden daher zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen, bei denen die Vertragsparteien die vereinbarte Rechtsfolge wollen, jedoch die (unwahrscheinlichen) Rechtsfolgen zB nur stl. motiviert sind, auf ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung hin untersucht (vgl. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 347; WASSERMAYER, GmbHR 1998, 157 [160]).

Indizwirkung unüblicher Gestaltungen: In Bezug auf häufig wiederkehrende Formen von Leistungsbeziehungen (zB Tantiemen, Pensionszusagen und sonstige Gehaltsvereinbarungen) hat der BFH Kriterien entwickelt, die für oder gegen eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung sprechen. Diese Anforderungen (gemeint sind zB die Voraussetzungen der Erdienbarkeit oder Finanzierbarkeit einer Pensionszusage oder des zulässigen Anteils einer variablen Vergütung) sind keine gesetzlichen Tatbestandsmerkmale oder zwingenden Elemente der richter-

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

Unüblichkeit trotz Vorteils für die Gesellschaft: Unter dem Blickwinkel der Üblichkeit können selbst Rechtsgeschäfte, die aus der Sicht der Gesellschaft vorteilhaft sind, zu einer vGA führen (vgl. Anm. 137).

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

Vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383 zu einem elf Jahre nicht ordnungsgemäß durchgeführten Vertrag eines Minderheitsgesellschafters; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111, der das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung beim beherrschenden Gesellschafter nicht erwähnt, woraus der Schluss gezogen wird, der BFH wende das Kriterium der tatsächlichen Durchführung auf beherrschende und nicht-beherrschende Gesellschafter an, vgl. OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 111.

141 Einstweilen frei.

142 (2) Unangemessene Vereinbarungen

Die quantitative oder partielle vGA (zur Begriffsbestimmung vgl. Anm. 137) zeichnet sich durch eine dem Grunde nach übliche, jedoch ihrer Höhe nach unangemessene schuldrechtl. Leistungsbeziehung aus. In Höhe des unangemessenen Teils der an den Gesellschafter gewährten Leistungen liegt eine vGA vor (vgl. BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; aA FG Saarl. v. 19.3.1991 – 1 K 45/90, EFG 1992, 33, rkr.). Ist hingegen die dem Gesellschafter gewährte Leistung unangemessen niedrig, ist das kein Fall der quantitativen oder partiellen vGA, sondern der qualitativen oder totalen vGA, wenn daraus zusätzlich der Schluss mangelnder Ernsthaftigkeit gezogen werden muss (vgl. zu einseitig den Gesellschafter benachteiligenden Regelungen BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454). Bei Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung wird unterstellt, die Vereinbarung wäre so auch mit jedem Dritten abge-

geschlossen worden. Ist die Vereinbarung hingegen für die Gesellschaft ungünstig, kann gegen das Vorliegen einer vGA eingewendet werden, der Abschluss habe aus sonstigen betrieblichen Gründen im Interesse der Gesellschaft gelegen (vgl. BFH v. 16.4.1980 – I R 75/78, BStBl. II 1981, 492, zur Veräußerung von Produkten unter ihrem Marktpreis). Auch innerhalb eines Konzerns ist jedes Geschäft isoliert auf seine Angemessenheit zu überprüfen, sog. Globalschätzungen sind unzulässig (vgl. BFH v. 19.3.1975 – I R 137/75, BStBl. II 1975, 722; vgl. auch §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zur Angabe nicht marktüblicher Geschäfte mit nahestehenden Personen im Jahresabschluss).

Beurteilung der Angemessenheit: Die Beurteilung der Angemessenheit ist letztlich eine Bewertungs- und Schätzungsfrage, die nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden muss. Sie bezieht sich auf den Inhalt des Rechtsgeschäfts und nicht auf sein Zustandekommen, wobei in einem „Diktat“ des Gesellschafters ein Anhaltspunkt für eine Unangemessenheit gesehen werden kann, der jedoch bei einer im Übrigen angemessenen Bewertung der Leistungsverpflichtung unbeachtlich bleibt (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Grundsätzlich orientiert sich die Beurteilung der Angemessenheit an einem Preis, den die Gesellschaft unter sonst möglichst identischen Umständen für eine bestimmte Leistung im Geschäftsverkehr ihres Unternehmens vereinbart oder der im allgemeinen Geschäftsverkehr üblicherweise vereinbart wird (vgl. zum Handel zwischen Schwestergesellschaften BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BFH/NV 2005, 1719; zur Vergleichbarkeit der Bezüge leitender Angestellter und Geschäftsführer BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393, mwN). In diesem Fall gehen tatsächliche und hypothetische Erwägungen ineinander über. Für die Schätzung der Angemessenheit sind die konkreten Umstände des Einzelfalls maßgebend (vgl. BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; FG Ba.-Württ. v. 10.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.). Eine Verpflichtung zur Weiterleitung eines dem GesGf. vor Gründung der GmbH gewährten Vorteils besteht nicht, wenn sich der KapGes. die Möglichkeit des günstigen Vertragsschlusses nicht geboten hätte (vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 16/08, BFH/NV 2009, 49). Revisionsrechtlich ist eine Schätzung als Schlussfolgerung tatsächlicher Art idR nicht möglich (vgl. BFH v. 18.3.2002 – I B 35/01, BFH/NV 2002, 1176).

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

ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132).

Preisrechtliche Bestimmungen: Gesetzliche Vorgaben zu Preisbestimmungen dienen regelmäßig als „Richtschnur“ für die Angemessenheit, sofern die gesetzliche Bestimmung nicht wegen Verstoßes gegen das Willkürverbot nichtig und damit als Kriterium der Prüfung der Fremdüblichkeit unmaßgeblich ist (vgl. BFH v. 31.1.2012 – I R 1/11, BFHE 236, 368 m. Anm. PEZZER, FR 2012, 580).

143 Einstweilen frei.

ee) Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern

144 **(1) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich**

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

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

Die Sonderanforderungen gelten für alle schuldrechtl. Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und seiner Gesellschaft (vgl. BFH v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172) sowie für Gesellschafterbeschlüsse, an denen der beherrschende Gesellschafter mitgewirkt hat (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Die Prüfung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung kann aufgrund materieller Kriterien und formeller Sonderanforderungen erfolgen, beide Kriterien sind gleichrangig (vgl. BFH v. 27.12.1995 – I B 34/95, BFH/NV 1996, 510). Wenn die Leistungsbeziehung angemessen ausgestaltet ist, stellt die Leistung der Gesellschaft bei Verstoß gegen die Sonderanforderungen eine vGA und die Gegenleistung eine Einlage dar (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). Werden die formellen Anforderungen erfüllt, ist die Leistung aber unüblich oder unangemessen, liegt ebenso eine vGA vor. Ein Verstoß gegen die formellen Sonderanforderungen führt selbst dann zu einer vGA, wenn die gleiche Leistung auch an einen Nicht-Gesellschafter erfolgte, die bei diesem ausschließlich betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung formeller Sonderanforderungen für beherrschende Gesellschafter bestehen nicht (vgl. BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63 und 325/66, HFR 1967, 465; BFH v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005).

Rechtfertigung der Sonderanforderungen: Zur Rechtfertigung der Sonderanforderungen verweist die Rspr. auf den fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, der es dem Gesellschafter ermöglicht, ein bestimmtes Rechtsgeschäft zu erzwingen. Letztlich geht es darum, stl. Manipulationen des beherrschenden Gesellschafters zu vermeiden (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246), denn der beherrschende Gesellschafter ist in

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

Indizwirkung der Sonderanforderungen: Bei den formellen Sonderanforderungen handelt es sich wie bei den sonstigen Kriterien des Fremdvergleichs nur um Indizien, die die Annahme einer verdeckt gesellschaftsrechtl. Veranlassung nahelegen. Es handelt sich weder um Tatbestandsmerkmale der vGA noch um unwiderlegbare Vermutungen (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545), obwohl sie praktisch wie unwiderlegbare Vermutungen wirken (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 146; WASSERMAYER, DB 1987, 1113 [1118]). Ein Abweichen ist nur ausnahmsweise möglich, wenn an der Ernsthaftigkeit aus sonstigen Umständen keine Zweifel bestehen (vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35; so auch Abschn. 36 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004: „ist ... idR ... anzunehmen“; anders noch Abschn. 31 Abs. 5 Satz 1 KStR 1995). Im Einzelfall kann die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung ausgeschlossen sein, wenn gleichartige Mängel in Verträgen der Gesellschaft mit fremden Dritten festgestellt werden (vgl. BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699, zu Mietverträgen unter Angehörigen; krit. GOSCH, StBp. 2003, 60 [61]).

Grenzüberschreitende Sachverhalte: Die Sonderanforderungen gelten nicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, auf die ein Art. 9 OECD-MA nachgebildetes DBA anzuwenden ist. Art. 9 OECD-MA sieht nur den Fremdvergleich als Maßstab vor (vgl. im Einzelnen FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr., mit Anm. BAUMHOFF/GREINERT, IStR 2008, 353; zust. FG Hamb. v. 31.10.2011 – 6 K 179/10, IStR 2012, 190, nrkr., Az BFH IR 75/11). In diesem Fall verdrängt das Abkommensrecht nationale Vorschriften und Auslegungsregelungen (anders aber BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 –

Tz. 1.2.1; BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 6.1.1; offengelassen in BFH v. 9.11.2005 – I R 27/03, BStBl. II 2006, 564, mwN zum Streitstand; OP-
PENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 129 ff.; GOSCH in GOSCH II.
§ 8 Rn. 188 ff.). Wenn allerdings die dem Leistungsaustausch zugrundeliegenden
„Bedingungen“ (iSd. jeweiligen DBA) allerdings so unbestimmt sind, dass zum
Zwecke des Fremdvergleichs die Werthaltigkeit der erbrachten Leistungen nicht
geprüft werden kann und nicht erkennbar ist, für was eine Gegenleistung er-
bracht wird, könnte Aufwand willkürlich verschoben werden. Das Erfordernis
einer klaren und eindeutigen Vereinbarung ist konsequenterweise Voraussetzung
auch der abkommensrechtl. Angemessenheitsprüfung. Rückwirkende Abspra-
chen können anzuerkennen sein, wenn tatsächlich entsprechende Leistungen er-
bracht wurden.

Hinweis: Die Regelung des § 1 AStG ist nach überwiegender Auffassung gegenüber
der vGA nachrangig (vgl. insbes. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 5.3.3), so
dass sich, wenn eine vGA wegen Verstoßes gegen die formellen Sonderanforderungen
festgestellt wird, die Frage der Einschränkung des § 1 AStG durch Art. 9 OECD-MA
nicht stellt. Allerdings kann sich § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG auf die Rechtsfolge auswirken,
so dass selbst bei Vorliegen einer systematisch vorrangigen vGA deren Rechtsfolge aus
§ 1 AStG herzuleiten ist (krit. FRISCHMUTH, IStR 2007, 485 [486]).

Anwendbarkeit bei gesetzlichen Ansprüchen: Die formellen Sonderanfor-
derungen gelten auch, wenn dem Gesellschafter gegen die Gesellschaft in Höhe
der Leistungen gesetzliche Ansprüche zustanden (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R
19/97, BFH/NV 1998, 746 = GmbHR 1998, 546; zu § 612 Abs. 2 BGB und
§ 316 BGB vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; v. 15.3.2005
– I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378; v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005,
723), denn allein aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs kann nicht beurteilt
werden, ob der Gesellschafter seine Leistung auf schuldrechtl. oder gesell-
schaftsrechtl. Grundlage erbringen will (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 63/82,
BStBl. II 1988, 590). Steht jedoch fest, dass der Gesellschafter auf schuldrechtl.
Grundlage für die Gesellschaft tätig werden soll, so können fehlende vertragliche
Regelungen über bestehende gesetzliche Ansprüche, an die die Vertragspart-
ner nicht gedacht haben, eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht begründen
(so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 172). Demgegenüber
müssen Ansprüche der Gesellschaft gegen den Gesellschafter zB aus §§ 951,
812 BGB, nicht zusätzlich klar und eindeutig vereinbart werden (vgl. BFH v.
30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402), so dass erst der Verzicht auf einen
solchen Anspruch zu einer vGA führen kann (vgl. FG Köln v. 7.12.1999 – 13 K
6191/95, EFG 2000, 582, rkr.; zur Rückwirkung bei einer auflösenden Bedin-
gung eines Forderungsverzichts vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II
1991, 588).

**Besonderheiten bei Leistungsbeziehungen zwischen einem BgA und sei-
ner Trägerkörperschaft:** Die Rspr. behandelt das Verhältnis zwischen einem
BgA und seiner Trägerkörperschaft nach den Grundsätzen, die für Leistungen
einer KapGes. an ihren Alleingesellschafter gelten. Hintergrund ist die Gleichbe-
handlung der öffentlichen Hand mit Betrieben der privaten Wirtschaft (vgl.
BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496). Interne Vereinbarungen
zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA sind zu berücksichtigen, wenn
die Vereinbarung, unterstellt, sie wäre zwischen einer KapGes. und ihrem be-
herrschenden Gesellschafter abgeschlossen worden, auch bei der Besteuerung
der KapGes. zu beachten wäre (vgl. BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II
2003, 412, mwN). Folglich können Leistungsbeziehungen einer Trägerkörpers-
chaft mit ihrem BgA entweder auf ausschließlich betrieblicher oder auf „gesell-

schaftsrechtl.“ Ebene abgewickelt werden. Dass die Trägerkörperschaft selbst StSubjekt ist, steht dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108, 109/96, BStBl. II 1997, 230; zur Abgeltung der KapErtrSt. vgl. BINNEWIES, DB 2006, 465). Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA müssen somit im Voraus getroffen, klar und eindeutig sein (so schon BFH v. 4.5.1965 – I 130/62 U, BStBl. III 1965, 598; vgl. auch Abschn. 33 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004) und tatsächlich durchgeführt werden. Ein Ausweis im Haushaltsplan der Trägerkörperschaft und in den Büchern des BgA reicht dazu nicht aus (vgl. BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679). Die Wirksamkeit der Vereinbarung kann nicht verlangt werden, da solche Vereinbarungen wegen der fehlenden zivilrechtl. Rechtssubjektivität des BgA nicht geschlossen werden können. „Abreden“ sind jedoch mittels Niederschriften oder Vermerken zu dokumentieren. Eine Ausnahme gilt bei der Überlassung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen einer Trägerkörperschaft an ihren BgA (vgl. Anm. 100 und 137).

Einstweilen frei.

145–146

(2) Begriff des beherrschenden Gesellschafters

147

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

Zeitpunkt der beherrschenden Stellung: Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Abschlusses des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). Auch Vergütungen, die eine Gesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter für eine zurückliegende Zeit gewährt, sind stl. nicht anzuerkennen, wenn der beherrschende Gesellschafter zu der Zeit, in der er seine Leistung erbrachte, noch nicht Gesellschafter oder Gesellschafter ohne beherrschenden Einfluss war. Der Gesellschafter ist in dieser Konstellation nämlich in der Lage, nach seinen Wünschen, nicht aber nach den Belangen der Gesellschaft, Zahlungen rückwirkend zu veranlassen. Seine Ansprüche muss er daher vor Begr. des beherrschenden Gesellschaftsverhältnisses geltend machen (vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; so im Ergebnis auch Abschn. 36 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; krit. SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 145; BREZING, FR 1977, 463 [464]; zur Kostenübernahme im Interesse der Gesellschaft FG München v. 16.12.1999 – 7 K 1707/98, nv., rkr.). Angemessene Nachzahlungen an einen nicht-mehr beherrschenden Gesellschafter für eine Zeit, in der er noch beherrschend war, sind nicht vGA-relevant (vgl. LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, 11. Aufl. 2010, Rn. 167).

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

Mehrheit der Stimmrechte: Ein Gesellschafter ist stets als beherrschender Gesellschafter zu qualifizieren, wenn er über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, da er die Möglichkeit zur Durchsetzung seines Gesellschafterwillens hat. Sicht

der Gesellschaftsvertrag höhere Mehrheiten für das in Rede stehende Rechtsgeschäft vor, müssen diese erreicht werden (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455). Weicht die Kapitalbeteiligung entgegen § 47 Abs. 2 GmbHG oder §§ 134 Abs. 1 Satz 1, 12 Abs. 1 Satz 1 AktG von der Höhe der Stimmrechte ab, kommt es allein auf die Stimmrechte an, so dass Stimmrechtsvereinbarungen und -übertragungen ebenso zu einer Beherrschung führen können wie die Ausübung von Stimmrechten aufgrund gesetzlicher oder gewillkürter Vertretungsmacht im eigenen Interesse (vgl. zur Stimmrechtsausübung als gesetzlicher Vertreter „abhängiger Kinder“ BFH v. 5.7.1966 – 30/64, BStBl. III 1966, 604; zu zivilrechtl. Fragen der Stimmbindung von GmbH-Gesellschaftern vgl. K. MÜLLER, GmbHR 2007, 113). Wird gegen eine Stimmrechtsvereinbarung verstoßen, kommt es für die Beurteilung der Beherrschung auf die tatsächliche Stimmrechtsausübung an, soweit sie zu einem zivilrechtl. wirksamen Beschl. der Gesellschaft führt (vgl. zu zivilrechtl. Folgen einer bindungswidrigen Stimmabgabe BGH v. 27.10.1986 – II ZR 240/85, NJW 1987, 1890, dazu ULMER, NJW 1987, 1849; K. SCHMIDT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47 GmbHG Rn. 42 ff.). Die Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbHG ist für die Frage der Beherrschung der Gesellschaft bedeutungslos, so dass trotz eines Stimmrechtsverbots die Stimmrechte des betroffenen Gesellschafters zur Beurteilung der Beherrschung mitgezählt werden. Insoweit kann auf die vergleichbare Situation bei der Betriebsaufspaltung verwiesen werden (vgl. BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; v. 21.9.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44). Verfügt die Gesellschaft über eigene Anteile, ist die Beherrschung quotall ohne Berücksichtigung der sich aus den eigenen Anteilen ergebenden, gesellschaftsrechtl. ruhenden Stimmrechte (vgl. BGH v. 30.1.1995 – II ZR 45/94, NJW 1995, 1027) zu prüfen.

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

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

Ein Rechtsgeschäft der AG mit ihrem Mehrheitsaktionär kann insbes. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, wenn, wie zB bei einer kleinen (Familien-)AG, der Mehrheitsaktionär Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied ist und die übrigen Familienmitglieder kein Gegengewicht darstellen (vgl. BINNEWIES, DStR 2003, 2105 [2107]). Für den Stimmrechtsausschluss nach § 136 Abs. 1 AktG gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 47 Abs. 4 GmbH, so dass ihm keine Bedeutung zukommt (zu den sonstigen aktienrechtl. Stimmrechtsverboten

vgl. §§ 71b, 71d Satz 4, §§ 20 Abs. 7, 21 Abs. 4, § 56 Abs. 3 Satz 3 und § 328 AktG, die konsequenterweise ebenso eine Beherrschung nicht verhindern können; zur Unzulässigkeit sog. Mehrstimmrechte bei einer AG vgl. § 12 Abs. 2 AktG sowie die Übergangsregelung in § 5 EGAktG). Zu Lasten der AG wird jedoch bei einer Beteiligung des Aktionärs zu 100 % vermutet, dass der Aktionär beherrschend ist (vgl. BFH v. 30.7.1995 – I R 110/72, BStBl. II 1976, 74), so dass die gleichen Grundsätze wie bei der GmbH gelten (zur Beherrschung einer AG mit nahestehenden Personen vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438; zur vGA bei Verletzung des § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG vgl. BFH v. 12.10.2010 – I B 1/10, BFH/NV 2011, 69).

► *Mittelbare Beteiligung*: Eine mittelbare Beherrschung durch eine andere PersGes. oder KapGes. reicht aus, soweit der Gesellschafter in jeder der zwischengeschalteten PersGes. oder KapGes. mittelbar oder unmittelbar über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 130; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 199). Eine Zusammenrechnung der Stimmrechte aus unmittelbarer, mittelbarer oder mehreren mittelbaren Beteiligungen ist daher unzulässig, wenn keine Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft besteht (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455; vgl. aber auch BFH v. 15.1.1964 – I 334/61 U, BStBl. III 1964, 163, wonach die beherrschende Beteiligung nicht durch eine beherrschende Beteiligung an der zwischengeschalteten Gesellschaft vermittelt werden muss, wenn der Gesellschafter Geschäftsführer der zwischengeschalteten Gesellschaft ist). Weil einem Stimmrechtsverbot in der Frage der Beherrschung keine Bedeutung beigemessen wird, wirkt sich ein Stimmrechtsverbot, das auch für eine vom Gesellschafter beherrschte Gesellschaft gilt, wenn die beherrschte Gesellschaft ebenfalls an jener Gesellschaft beteiligt ist, nicht aus.

Mehrheit der Stimmrechte bei gleichgerichteten Gesellschafterinteressen: Stimmrechte mehrerer Gesellschafter können zusammengerechnet werden, wenn die Interessen dieser Gesellschafter für das zu beurteilende Rechtsgeschäft so gleichgerichtet sind, dass gerade das Rechtsgeschäft als Ausdruck dieser Interessen anzusehen ist (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455). Folge ist, dass jeder der beteiligten Gesellschafter als beherrschender Gesellschafter behandelt wird (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; zur Zusammenrechnung bei mittelbaren Beteiligungen aufgrund gleichgerichteter Interessenlage vgl. FG Saarl. v. 2.10.1996 – 1 K 200/94, EFG 1997, 35, rkr.; zur Erforderlichkeit der Gesellschafterstellung vgl. BFH v. 8.3.1967 – I 119/64, BStBl. III 1967, 372). Die Gesellschafter üben ihre Stimmrechte in gleicher Weise deshalb aus, um ihre gleichgelagerten Interessen durchzusetzen. Jeder Gesellschafter stimmt einer Gestaltung zugunsten des anderen Gesellschafter nur deshalb zu, um zu seinen eigenen Gunsten den Vorteil zu gleichen Bedingungen zu erreichen, selbst wenn ein Gesellschafter allein bereits beherrschender Gesellschafter ist (vgl. BFH v. 21.7.1976 – I R 223/74, BStBl. II 1976, 734; v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, BFH/NV 2004, 86). Die Zusammenrechnung beschr. sich auf den sachlich begrenzten Bereich, der mit dem Rechtsgeschäft zusammenhängt. Der BFH stellt für die Prüfung nicht (mehr) darauf ab, wie sich ohne die in Frage stehende Vereinbarung der ausschüttungsfähige Gewinn unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe der Gesellschafter entwickelt hätte (vgl. BFH v. 2.7.1986 – I R 144/85, BFH/NV 1987, 398). Dies überzeugt, da ein tatsächliches Ausschüttungsverhalten nicht geeignet ist, eine gleichgerichtete Interessenslage im Zusa-

zeitpunkt zu begründen (vgl. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 223 auch zur Entwicklung der Rspr.).

Die Entsch. über das Vorliegen gleichgerichteter Interessen ist im Einzelfall zu treffen (vgl. BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393). Jedenfalls ist von gleichgerichteten Interessen allein wegen naher Angehörigeneigenschaft nicht auszugehen, so dass eine ohne weitere Anhaltspunkte erfolgte Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten (vgl. BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475, zur Betriebsaufspaltung mit Nachfolgeentscheidung BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362), von Eltern und Kindern (vgl. BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504) oder von Eltern und Geschwistern unzulässig ist (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469, anders jedoch bei Übertragung von Stimmrechten). Der BFH hat eine Zusammenrechnung bei einer Familien-GmbH abgelehnt, wenn den Minderheitsgesellschaftern eine Pensionszusage zwar zeitgleich erteilt wird, ohne dass die Zusagen aber wechselseitig von der Zustimmung des jeweils anderen abhängig waren, und die Zusagen ihrer Höhe nach nicht dem Verhältnis der jeweiligen Beteiligungen entsprechen (vgl. BFH v. 18.2.1999 – I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384, mit Anm. Gosch, StBp. 1999, 193 [194f.]).

Hinweis: Eine Zusammenrechnung wurde in folgenden Fällen vorgenommen:

- Eheleute, die hälftig an einer GmbH beteiligt waren, mit gleichlautenden Anstellungsverträgen (vgl. BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311), wenn sie gemeinsam zu ihren Gunsten Urlaubsgeld vereinbaren (vgl. BFH v. 10.3.1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635) oder ihnen am selben Tag gleichartig ausgestaltete Pensionszusagen erteilt werden (vgl. BFH v. 27.10.1998 – I B 48/98, BFH/NV 1999, 671);
- zu je 1/3 beteiligte GesGf., wenn alle Pensionszusagen von der Gesellschaft erhalten (vgl. BFH v. 23.1.1980 – I R 12/77, BStBl. II 1980, 304); dies gilt auch dann, wenn die GesGf. mit gleichlautenden Anstellungsverträgen zu ihren Gunsten Gewinnantien vereinbaren (vgl. BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1990, 851);
- inhaltsgleiche Anstellungsverträge zweier zu mindestens 45 % beteiligter GesGf. (BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247);
- zu je 50 % beteiligte GesGf., die nach dem Anstellungsvertrag die gleiche Chance auf eine rohgewinnbezogene Vergütung haben, selbst wenn die tatsächlich ausgezahlten Tantiemen unterschiedlich hoch sind (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. 1997, 703) oder sie rückwirkend gleich hohe Gehälter bekommen (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797);
- zwei zu 44,28 % bzw. 11,44 % beteiligte Gesellschafter hinsichtlich der am selben Tag erteilten Pensionszusagen (vgl. BFH v. 28.4.1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612);
- gleichlautende Tantiemeverpflichtungen zugunsten eines zu 70 % und eines zu 30 % beteiligten GesGf. (vgl. BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, BFH/NV 2004, 86);
- zwei unterschiedlich beteiligte Gesellschafter mit gleichem Stimmrecht, von denen der eine Geschäftsführer und der andere Angestellter der Gesellschaft ist, und die der Beteiligung entsprechende Tantiemen bis zur Höhe der Angemessenheit vereinbaren, über deren Höhe sie zudem 20 Monate nach Ablauf des Wj. entscheiden (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 223/82, BFH/NV 1986, 637); danach steht einer Zusammenrechnung nicht entgegen, dass es sich um Anteile eines GesGf. und eines Angestellten handelt (vgl. FG Münster v. 15.6.1972 – VI 1792/71 K, EFG 1972, 605, rkr.; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 15; einschränkend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 137);
- mit allen Minderheitsgesellschaftern werden zeit- und inhaltsgleiche Vereinbarungen getroffen (vgl. BFH v. 29.7.2009 – I B 12/09, BFH/NV 2010, 66).

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

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

Einstweilen frei.

148–149

(3) Von vornherein getroffene Vereinbarung

150

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

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

gen für den Rückbeziehungszeitraum bis zur Gründung der Gesellschaft vGA dar (vgl. FG Hamb. v. 10.3.2006 – VII 314/04, EFG 2006, 1364, rkr.).

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

Ausnahmen: Die Notwendigkeit, die Leistungsbeziehung vor Erbringung der Leistungen zu regeln, fordert der BFH allerdings nicht ausnahmslos. Nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls kann es unmöglich oder unzumutbar schwierig sein, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen (vgl. BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761), zB wenn der vorherigen Vereinbarung „beachtliche Hindernisse“ (BFH v. 2.3.1988 – I R 63/88, BStBl. II 1988, 590) entgegenstehen (vgl. hierzu auch MEIER, FR 1992, 438, sowie zur möglichen rückwirkenden Anpassung von Pensionsbezügen eines beherrschenden Gesellschafters an gesteigerte Lebenshaltungskosten BFH v. 6.4.1979 – I R 39/76, BStBl. II 1979, 687). Aus der Indizwirkung eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich (s. Anm. 144) folgt die Möglichkeit einer nachträglichen Erhöhung einer Vergütung an den beherrschenden Gesellschafter, wenn der Nachweis gelingt, dass für die nachträgliche Erhöhung nicht die Machtstellung des beherrschenden Gesellschafters ursächlich war (vgl. so schon zum Vorstandsmitglied als Mehrheitsaktionär BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438). Auch Leistungen, die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses üblicherweise vereinbart werden, führen ohne gesonderte Abrede nicht zu einer vGA (vgl. zur Pkw-Nutzung bei dienstbezogenen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte BFH v. 17.10.1990 – I R 47/87, BFH/NV 1991, 773; vgl. allerdings zur fehlenden Regelung der privaten Pkw-Nutzung im Anstellungsvertrag BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; zur Besteuerung beim Gesellschafter BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266). Sehr weitgehend hielt das Nds. FG eine im Voraus getroffene Vereinbarung über Reisekostenvergütungen für entbehrlich, wenn solche Abreden auch für Nichtgesellschafter üblich waren und eine Missbrauchsgefahr nicht bestand (vgl. Nds. FG v. 29.6.1999 – VI 110/97, EFG 2000, 235, rkr., mit ausdrücklicher Änderung der Rspr. zu Nds. FG v. 1.3.1990 – VI 267/89, GmbHR 1991, 288, rkr.; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 150 „Reisekosten“). Allerdings kann nach der Rspr. des VI. BFH-Senats eine nachhaltige „vertragswidrige“ private Nutzung möglicherweise auf einer vom ggf. schriftlich Vereinbarten abweichenden mündlichen oder konkludenten Nutzungsvereinbarung beruhen und damit im Arbeitsverhältnis wurzeln. Das muss in tatsächlicher Hinsicht aufgeklärt werden und bedarf der wertenden Betrachtung im Einzelfall (vgl. BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266; v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262).

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

Einstweilen frei.

151

(4) Klare und eindeutige Vereinbarung

152

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

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

Auslegung bei Dauerschuldverhältnissen: Bei Dauerschuldverhältnissen kann zu Auslegungszwecken auf eine tatsächliche Übung ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, ab dem sie objektiv erkennbar nach außen in Erscheinung tritt (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Diesem Grundsatz

hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. BMF v. 13.10.1997, BStBl. I 1997, 900). Der tatsächliche Vollzug zeigt sich zB anhand regelmäßiger Zahlungen, entsprechender Buchungen, der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und LSt. Ein Rückgriff auf die tatsächliche Übung ist unzulässig, wenn es an einer zeitgerechten Durchführung des (angeblichen) Vertrags und damit an äußeren, erkennbaren Merkmalen des Vertragsvollzugs fehlt (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Es reicht ebenfalls nicht aus, wenn die tatsächliche Übung nur den Schluss auf ein einseitiges Verhalten einer Vertragspartei ermöglicht, das über einen objektiven Vertragsinhalt nichts aussagt (vgl. BFH v. 5.6.1996 – I B 105/95, BFH/NV 1996, 932). Zur Überzeugung des FG muss feststehen, dass dem tatsächlichen Verhalten eine Vereinbarung, mündlich oder konkludent, zugrunde lag (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 392).

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

Kein Ermessen der Geschäftsorgane: Zur Vermeidung von Gewinnmanipulationen setzt eine klare und eindeutige Vereinbarung voraus, dass die Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann (vgl. BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, BFH/NV 2004, 86 = GmbHR 2003, 1502). Die Bemessungsgrundlage muss feststehen. Den Organen der Gesellschaft darf kein Ermessen eingeräumt werden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Vergütung gezahlt werden soll (vgl. BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; vgl. zum Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, BFH/NV 2003, 824, der für sämtliche Ansprüche gegen die Gesellschaft vereinbart werden kann). Schädlich ist auch die Ausübung von Ermessensakten beauftragter Dritter, so dass die Kriterien, nach denen zB ein unabhängiger Sachverständiger zu entscheiden hat, vorher vereinbart werden müssen und nicht eine fehlende Vereinbarung über die Leistung ersetzen dürfen (vgl. BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566). Der Klarheit und Eindeutigkeit steht uE nicht entgegen, wenn der Empfänger einer Zuwendung in das Ermessen der Gesellschafterversammlung gestellt wird, jedoch feststeht, dass und in welcher Höhe eine Zahlung zu leisten ist und somit die Berechnungsgrundlagen bestimmt sind.

Als unklare Regelungen sind zB anzusehen:

- „Gewinn gem. GoB unter Berücksichtigung aller stl. Maßnahmen“ oder „Ergebnis der StBil.“ (vgl. BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975) ebenso wie „Gewinn vor Steuer“ (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362) als Bemessungsgrundlage einer Tantiemevereinbarung;
- „angemessene“ Vergütungen, selbst wenn die Beurteilung der Angemessenheit einem Steuerberater überlassen wird (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545; vgl. zum „angemessenen“ Gehalt BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497); ebenso sind Vereinbarungen unzulässig, wonach eine „an der oberen Grenze der Angemessenheit liegende Leistung“ geschuldet wird (vgl. BFH v. 23.9.1970 – I R 116/66, BStBl. II 1971, 64); allerdings hat das FG Saarl. eine Vergütungsregelung entsprechend der „betrieblichen Übung“ als klar und eindeutig qualifiziert, sofern eine entsprechende betriebliche Übung festgestellt werden kann

(vgl. FG Saarl. v. 5.4.1994 – I K 102/93, EFG 1994, 674, rkr.). Auch der BFH stellt zur Beurteilung der Klarheit und Eindeutigkeit im Einzelfall auf die Branchenüblichkeit ab, so dass an sich unklare Abreden nicht allein deshalb zu einer vGA führen müssen (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, BFH/NV 2003, 1666);

- die Bemessung einer Sondervergütung unter Berücksichtigung der Höhe einer Gewinnausschüttung (vgl. BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345);
- ein „nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen“ bemessenes Gehalt (vgl. BFH v. 21.1.1976 – I R 223/74, BStBl. II 1976, 734);
- eine Sondervergütung „nach der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens bis zu drei Monatsgehältern“ oder der Vorbehalt der Kürzung einer Vergütung nach Maßgabe der Liquiditäts- und Ertragslage der Gesellschaft (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434; FG Hamb. v. 16.8.1999 – II 215/87, EFG 1990, 125, rkr.);
- uE auch die Vereinbarung betriebswirtschaftlicher Kennzahlen als Bemessungsgrundlagen von Vergütungsregelungen, sofern diese Bezugsgrößen nicht hinreichend bestimmt sind; es empfiehlt sich, vertraglich auf handelsrechtl. oder strechtl. Bestimmungen, zB § 275 HGB bzw. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG, oder sonst für die Gesellschaft gesetzlich geltenden Rechnungslegungsvorschriften Bezug zu nehmen und zugleich sicherzustellen, dass keine weiteren Ermessensakte der Gesellschaftsorgane möglich sind.

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

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

Ausnahmen: Da das Klarheitsgebot wie die übrigen formellen Sonderanforderungen der Vermeidung von Gewinnmanipulationen dient, führt nicht jede Un-

genauigkeit einer Vereinbarung zwischen dem beherrschenden Gesellschafter und der Gesellschaft zwingend zur Annahme einer vGA, sondern nur, wenn sie einen Schluss auf eine fehlende Ernsthaftigkeit erlaubt (vgl. BFH v. 8.4.1997 – I R 39/96, BFH/NV 1997, 902, unter Verweis auf BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BVerfG v. 15.8.1996 – 2 BvR 3027/95, DB 1996, 2470; vgl. zur Klarheit der Vereinbarung bei einer Ermittlung des angemessenen Betrags durch einen Sachverständigen oder einer Korrektur eines zahlenmäßig bestimmten Betrags BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566).

153–154 Einstweilen frei.

155 (5) **Zivilrechtliche Wirksamkeit**

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

Verhältnis zu § 41 AO: Mit dem Erfordernis der zivilrechtl. Wirksamkeit setzt sich die Rspr. auf den ersten Blick in Widerspruch zu der allgemeinen Regel des § 41 AO, wonach die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts für die Besteuerung unerheblich ist, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis sehen sich gelten lassen. Der Widerspruch ist aber nur scheinbar, da das Rechtsgeschäft nicht ohne jede stl. Relevanz ist, sondern die Leistungsbeziehung als gesellschaftsrechtl. und nicht als schuldrechtl. qualifiziert wird (vgl. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 326). Wird zB zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter ein unwirksamer Vertrag geschlossen, führt die dennoch erfolgte Passivierung (oder ggf. die sofortige Erfüllung) der Schuld seitens der Gesellschaft zu einer vGA; die Leistung des beherrschenden Gesellschafters stellt, sofern es sich um ein bilanzierungsfähiges WG handelt, eine verdeckte Einlage dar (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steht daher der Annahme einer vGA nicht entgegen (vgl. auch BFH v. 11.4.1990 – I B 65/89, BFH/NV 1991, 704; krit. SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 123).

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

► *Gesetzliche Formvorschriften:* Verlangt das Gesetz eine bestimmte Form, ist ein Rechtsgeschäft, das diese Formvorgaben nicht erfüllt, gem. § 125 Satz 1 BGB nichtig. Zu den gesetzlichen Formvorschriften gehören insbes. § 311b BGB (Verträge über Grundstücke, das Vermögen oder den Nachlass), § 518 BGB (Form des Schenkungsversprechens), § 550 BGB (Form des Mietvertrags, der jedoch keinen Zwang zur Schriftlichkeit beinhaltet), § 766 BGB (Schriftform der Bürgschaftserklärung), §§ 780, 781 BGB (Schriftform bei Schuldversprechen und Schuldanerkenntnis), § 925 BGB (Auflassung), § 1154 BGB (Abtretung grundpfandrechtl. gesicherter Forderungen), § 86b HGB (Delkredere) oder § 17 GmbHG (Genehmigung der Teilung von Geschäftsanteilen; wobei es in diesem Fall idR an der Vermögensminderung fehlen wird). Je nach Inhalt der gesetzlichen Formvorschrift bedarf es der Schriftform (§ 126 BGB), ggf. ersetzt durch

die elektronische Form nach § 126a BGB, sofern diese nicht wie in § 492 BGB (Verbraucherdarlehen), § 623 BGB (Kündigung) oder § 766 BGB (Bürgschaft) ausgeschlossen ist, der Textform (§ 126b BGB, zB in § 47 Abs. 3 GmbHG), der notariellen Beurkundung (§ 128 BGB iVm. den Regelungen des Beurkundungsgesetzes und deren Ersetzung durch gerichtlichen Vergleich gem. § 127a BGB) oder der öffentlichen Beglaubigung (§ 129 BGB). Das stl. Schriftformerfordernis in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG berührt die zivilrechtl. Wirksamkeit der Vereinbarung hingegen nicht (vgl. zu den steuerbilanziellen Folgen eines Verstoßes Anm. 108).

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

► *Gewillkürte Formvorschriften*: Nach § 125 Satz 2 BGB hat ein Mangel der durch ein Rechtsgeschäft bestimmten Form „im Zweifel“ die Nichtigkeit zur Folge. Dem folgt der BFH und qualifiziert mündliche Änderungen bei Vereinbarung eines Schriftformerfordernisses als unwirksam (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138), sofern nicht, ebenfalls in Anlehnung an das Zivilrecht, die Vertragspartner zumindest konkludent das Schriftformerfordernis aufgehoben haben (vgl. auch FG Düss. v. 3.2.2009 – 6 K 2686/07 K, G, EFG 2010, 1531). Von einer Aufhebung der Schriftform kann nicht ausgegangen werden, wenn die Parteien überhaupt nicht an das Schriftformerfordernis gedacht haben (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138; so allerdings noch BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645). Für den Nachweis einer Aufhebungsvereinbarung trägt die Gesellschaft die Feststellungslast, wenn sie eine ausschließlich betriebliche Veranlassung geltend macht. Auch wenn die Vertragspartner über eine längere Zeit nach Maßgabe der Änderung den Vertrag durchgeführt haben, stellt dies allenfalls eine Vermutung, nicht aber den Nachweis der Aufhebung des Formzwangs dar. Bei einer qualifizierten Schriftformklausel, nach der die Aufhebung des Schriftform zwingend schriftlich erfolgen muss, ist die mündliche Änderung unwirksam, so dass eine Leistung der Gesellschaft eine vGA bewirken kann (vgl. BFH v. 31.7.1991 – I S 1/91, BStBl. II 1991, 933; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 155 mwN).

► *Nichtigkeit wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot*: Verträge sind bei Verstößen gegen § 134 BGB zivilrechtl. unwirksam (gesetzliches Verbot; vgl. zu Einzelfällen umfassend ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 70. Aufl. 2011, § 134 BGB Rn. 14 ff.) und gegen § 138 BGB nichtig (Sittenwidrigkeit und Wucher). Die Teilnichtigkeit eines Rechtsgeschäfts ist nach § 139 BGB zu beurteilen, so dass das ganze Rechtsgeschäft nichtig ist, wenn nicht anzunehmen ist, dass es auch ohne den nichtigen Teil vorgenommen sein würde. Wie im Zivilrecht besteht uE auch für stl. Zwecke die Möglichkeit der Umdeutung eines nichtigen Geschäfts nach § 140 BGB. Die Feststellungslast für einen hypothetischen Willen der Parteien liegt in diesen Fällen bei der Gesellschaft. Der Verstoß gegen § 43a GmbHG führt jedoch nicht ohne Weiteres zu einer vGA (vgl. auch Anm. 118; uE anders bei Verstößen gegen § 89 AktG, da diese Vorschrift nicht dem Schutz

des Grundkapitals, sondern der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen dient, wenn im Übrigen eine Vermögensminderung überhaupt vorliegt; zum Verstoß gegen § 113 AktG vgl. Hess. FG v. 13.4.2011 – 4 V 1964/10, rkr., nv., juris).

► *Sonderfall Selbstkontrahierungsverbot:* Zivilrechtlich ist ein Vertrag, der gegen das gesetzliche Verbot des § 181 BGB verstößt, schwebend unwirksam. Die auf einem solchen Vertrag beruhende Zahlung stellt grds. eine vGA dar. Wird allerdings später die Genehmigung (vgl. § 184 BGB) oder eine Befreiung von § 181 BGB erteilt, liegt keine vGA vor; auf das stl. Rückwirkungsverbot kommt es nach der Rspr. des BFH nicht an, vorausgesetzt, dem In-Sich-Geschäft liegt eine klare, eindeutige und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung zugrunde (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Der BFH nimmt eine Genehmigung immer dann an, wenn nach Abschluss eines Vertrags die Befreiung von der Beschränkung des § 181 BGB erteilt wird (vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35), selbst wenn die Parteien an eine Genehmigung für die Vergangenheit gar nicht gedacht haben (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 165). Insoweit folgt der BFH in Anlehnung an das Zivilrecht strechtl. der nach § 184 Abs. 1 BGB rückwirkenden Heilung des gem. § 177 Abs. 1 BGB schwebend unwirksamen Rechtsgeschäfts. Dogmatisch liegt dieser Rspr. der Indiziencharakter der formellen Sonderanforderungen nach Maßgabe des „Oderkonto“-Beschlusses des BVerfG zugrunde (vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34), so dass es an einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung fehlt, wenn im Zuwendungszeitpunkt an der Ernsthaftigkeit der Verpflichtung trotz zivilrechtl. Unwirksamkeit der Vereinbarung keine Zweifel bestehen (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). Die nachträgliche Genehmigung ist auf der Grundlage der BFH-Rspr. auch geeignet, bereits bestandskräftige Festsetzungen nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren (vgl. POSDZIECH/STIMPEL, KStR-krit. 31 Rn. 158). Es ist uE folgerichtig, nach Maßgabe der Umstände im Einzelfall zu beurteilen, ob wegen fehlender Missbrauchsgefahr, zB wegen unverschuldetem (Rechts-)Irrtums oder unklarer Rechtslage, eine Rückwirkung gerechtfertigt oder eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung anzunehmen ist (vgl. AHRENKIEL/PETERS, DStR 1997, 1349 [1350]; HILDESHEIM, DStZ 1998, 741; HOFFMANN, DB 1997, 444). Wurde allerdings eine Befreiung von § 181 BGB ausdrückl. nicht erteilt, kann ein dagegen verstoßendes Handeln des Geschäftsführers nicht nachträglich mit stl. Rückwirkung genehmigt und auf diesem Weg das Entstehen einer vGA verhindert werden. Bei der AG ist eine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens aufgrund des Gebots der Satzungsstrenge nach § 23 Abs. 5 Satz 1 AktG im Gegensatz zur Rechtslage bei der GmbH (§ 51 Abs. 2 GmbHG) stets unzulässig, weil das Gesetz eine Abweichung von § 112 AktG mit Ausnahme des § 107 Abs. 3 AktG nicht vorsieht und ein Mitglied des Vorstands idR nicht zugleich Mitglied des Aufsichtsrats sein kann (vgl. § 105 AktG; zum Erfordernis der Zustimmung des Aufsichtsrats bei Verträgen mit Aufsichtsratsmitgliedern vgl. § 114 AktG).

▷ *Befreiung bei der Einmann-GmbH:* Das Verbot des Selbstkontrahierens gilt nach § 35 Abs. 4 Satz 1 GmbHG auch für den Alleingesellschafter, der zugleich alleiniger Geschäftsführer ist. Grundsätzlich ist eine Befreiung von § 181 BGB unmittelbar durch die Satzung oder durch eine Ermächtigung in der Satzung zu einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss möglich (vgl. BGH v. 28.2.1983 – II ZB 8/82, BB 1983, 857; BGH v. 3.4.2000 – II ZR 379/99, DStR 2000, 697). Jedenfalls muss die Satzung eine Regelung vorsehen. Die Befreiung im Anstellungsvertrag reicht nicht aus. Die bloße Eintragung im Han-

delsregister hat nur deklaratorische Bedeutung (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746), selbst wenn die Satzung zu einer Befreiung von § 181 BGB ermächtigt (vgl. zu den Anforderungen BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Sieht die Satzung die Möglichkeit einer Befreiung durch Gesellschafterbeschluss vor, muss der Beschl. in das Handelsregister eingetragen werden (BayObLG v. 7.5.1984, GmbHR 1985, 116). Über den beim Handelsregister anzumeldenden und einzutragenden Gesellschafterbeschluss ist unverzüglich eine Niederschrift nach § 48 Abs. 3 GmbHG mit Angabe des Orts und des Tages anzufertigen (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Eine wirksam erteilte Befreiung des Alleingesellschafters gilt grds. auch im Liquidationsstadium der Gesellschaft (vgl. BFH v. 12.7.2001 – VII R 19, 20/00, BStBl. II 2002, 67).

▷ *Befreiung bei einer mehrgliedrigen GmbH*: Die zivilrechtl. Vorgaben bei der Einmann-GmbH sollten vorsorglich auch bei einer mehrgliedrigen GmbH beachtet werden. Höchstrichterliche Rspr. liegt zu dieser Frage nicht vor. Fehlt es an einer entsprechenden Satzungsbestimmung, reicht ein Beschl. der Gesellschafterversammlung nicht aus, wenn er nicht in der Form des § 53 GmbHG gefasst wurde (vgl. OLG Köln v. 2.10.1992, GmbHR 1993, 37). Je nach Inhalt der Satzung (vgl. § 52 Abs. 1 GmbHG) ist ggf. die Befreiung durch ein Aufsichtsorgan, zB einen Beirat, einzuholen. Wurde der GesGf. bei einer mehrgliedrigen GmbH satzungsmäßig von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit, so wirkt diese Befreiung fort, wenn die mehrgliedrige GmbH zu einer Einmann-GmbH wird (vgl. BFH v. 13.3.1991 – I R 1/90, BStBl. II 1991, 597). Die FinVerw. verlangt bei der mehrgliedrigen GmbH eine Satzungsregelung und eine Eintragung in das Handelsregister (vgl. H 36 Abs. 1 KStR 2004 „Zivilrechtliche Wirksamkeit“).

► *Mitwirkung von Gesellschaftsorganen*: Die Unwirksamkeit eines Vertrags, insbes. des Anstellungsvertrags, kann sich aus einem Verstoß gegen gesellschaftsrechtl. Kompetenzregeln ergeben. Die Gesellschafterversammlung einer GmbH ist für den Abschluss, die Änderung und Beendigung des Anstellungsvertrags mit dem Geschäftsführer zuständig (Annexkompetenz zu § 46 Nr. 5 GmbHG; vgl. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; dazu BMF v. 16.5.1994, BStBl. I 1994, 868; BMF v. 21.12.1995, BStBl. I 1996, 50; vgl. allerdings die Sonderzuständigkeit nach § 31 MitbestG und § 12 MontanMitbestG, dazu BMF v. 15.8.1996, DB 1996, 1797). Neben dem Anstellungsvertrag ist ein Beschl. der Gesellschafterversammlung erforderlich (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Der GesGf. ist stimmberechtigt, da § 47 Abs. 4 GmbHG nicht anwendbar ist (vgl. zum zivilrechtl. Meinungsstand ROTH in ROTH/ALTMENGEN, GmbHG, 6. Aufl. 2009, § 47 GmbHG Rn. 64f.). Bei einem Alleingesellschafter einer GmbH kann bei Abschluss des Vertrags von dem erforderlichen Beschl. ausgegangen werden. Vertragspartner des Anstellungsvertrags ist die GmbH, vertreten durch die Gesellschafterversammlung. Haben nicht alle Gesellschafter den Anstellungsvertrag unterschrieben, muss ggf. geprüft werden, ob Vollmachten (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246) oder das Einverständnis mündlich oder konkludent erteilt werden (vgl. BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Zivilrechtlich kann zwar eine Vollmacht nach § 167 Abs. 2 BGB grds. formlos erteilt werden, für die Abstimmung in der Gesellschafterversammlung der GmbH bedarf die Vollmacht jedoch nach § 47 Abs. 3 GmbHG der Textform (str. vgl. K. SCHMIDT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47 GmbHG Rn. 85; BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 17. Aufl. 2009, § 47 GmbHG Rn. 26; FG Sachs.-Anh. v. 16.11.2000 – 2 K

426/98, EFG 2001, 609, rkr.). Die AG wird bei Verträgen mit dem Vorstand gem. § 112 AktG durch den AR (zum sog. ersten AR vgl. § 31 AktG) vertreten. Dies gilt auch bei einer GmbH nach § 52 Abs. 1 GmbHG, wenn die GmbH über ein solches Aufsichtsorgan verfügt.

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

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

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

156–159 Einstweilen frei.

160 (6) **Tatsächliche Durchführung**

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

urteilung der mangelnden Ernsthaftigkeit (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952) und somit der gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; v. 21.03.2001 – I B 31/00, BFH/NV 2001, 1143). Ob ein Vertrag tatsächlich durchgeführt wurde, muss nicht zwingend aus Sicht des fraglichen VZ beurteilt werden, so dass wertend auch auf Umstände abgestellt werden kann, die zeitlich erst nach Ablauf des VZ eingetreten sind (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952). Das Erfordernis einer tatsächlichen Durchführung soll nicht dazu führen, dass Rechtsgeschäfte, die nicht durchgeführt worden sind und das Vermögen der Gesellschaft nicht gemindert haben, die Annahme einer vGA rechtfertigen können (vgl. FG Köln v. 19.2.1997, GmbHR 1997, 510, rkr.; krit. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 349; WASSERMEYER, GmbHR 1997, 804, mit Replik BRAUN, GmbHR 1997, 805). Die Rspr. stellt zum Zweck der Prüfung der tatsächlichen Durchführung auch auf ein Verschulden der Gesellschaftsorgane bei der Buchführung ab (vgl. BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928), so dass ausnahmsweise das kommentarlose Unterzeichnen eines Jahresabschlusses durch den GesGf. und die damit verbundene Billigung eines – im dortigen Streitfall allerdings offensichtlich – fehlerhaften Bilanzansatzes nicht nur als unbeachtlicher Buchungsfehler, sondern als ein Abweichen der tatsächlichen von der vertraglich vereinbarten Vertragsdurchführung gewertet werden kann (vgl. auch Anm. 112).

Teilweise Durchführung: Grundsätzlich muss der Vertrag während seiner gesamten Dauer vollständig durchgeführt werden (vgl. BFH v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164), aber auch dieser Grundsatz gilt nicht ausnahmslos. Wird eine Vereinbarung nur teilweise durchgeführt, zB nur in bestimmten Teilbereichen oder bei einem Dauerschuldverhältnis nicht während seiner gesamten Laufzeit, muss der tatsächlich durchgeführte Teil als zwischen den Beteiligten ernsthaft gewollt angesehen werden (vgl. BFH v. 28.11.2001 – I R 44/00, BFH/NV 2002, 543; v. 15.12.2004 – I R 32/04, BFH/NV 2005, 1374; zutr. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 28, wonach die BFH-Grundsätze nicht anwendbar sind, wenn zB Leistungen derart unregelmäßig erfolgen, dass von einer vereinbarungsgemäßen Durchführung des gesamten Vertrags nicht mehr ausgegangen werden kann). Hinsichtlich des nicht durchgeführten Teils liegt eine vGA vor.

Tatsächliche Durchführung bei Zahlungsverpflichtungen: Ist die Gesellschaft vertraglich zur Zahlung verpflichtet, reicht die Passivierung einer Verbindlichkeit nicht aus (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 103/86, BStBl. II 1988, 786), erst recht nicht, wenn die Buchung im Rahmen der Bilanzaufstellung erfolgt. Monatliche Zahlungsverpflichtungen müssen monatlich erfüllt werden, so dass selbst kurzfristige Verzögerungen die Annahme einer vGA rechtfertigen können (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622). Auf die tatsächliche Auszahlung der Schuld kann verzichtet werden, wenn eine anderweitige Abrede nachgewiesen wird. Der Abschluss eines Darlehensvertrags reicht aus, nicht aber eine stillschweigende Umbuchung ohne entsprechende Vereinbarung (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Der die Auszahlung ersetzende Vertrag muss wiederum dem formellen und materiellen Fremdvergleich standhalten (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622, zu den Anforderungen an eine Schuldnovation, mit Anm. GOSCH, GmbHR 1997, 417, auch zur „Infizierung“ der LSt.; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111 zur zeitlichen und betragsmäßigen Begrenzung einer „stehengelasenen“ Gewinnanteile; zu den Anforderungen an eine Stundungsvereinbarung

vgl. FG Ba.-Württ. v. 2.11.1995 – 6 K 65/93, EFG 1996, 342, rkr.). Nach den Umständen des Einzelfalls sind zB Abschlagszahlungen und Sicherheiten zu vereinbaren. Einer Änderung der Zahlungsweise müssen vernünftige wirtschaftliche Gründe zugrunde liegen (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 136/84, BFH/NV 1990, 64). Zuflussfiktionen, zB bei beherrschenden Gesellschaftern (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 30/80, BStBl. II 1984, 482), rechtfertigen nicht die Annahme der tatsächlichen Durchführung, weil sie keinen Bezug zur Gesellschaft aufweisen (aA FG München v. 2.6.2008 – 6 V 523/08, EFG 2009, 38, rkr.).

► *Verrechnungskonto*: Die Erfassung der Beträge auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann uU ausreichen, sofern der Gesellschafter über das Konto frei verfügen kann (vgl. BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; Gosch, GmbHR 1997, 417; zur Verzinsung von Verrechnungskonten vgl. FG Ba.-Württ. v. 12.1.2000 – 3 K 70/96, GmbHR 2000, 343, rkr.; zur Behandlung als Abfluss nach § 27 aF s. Abschn. 77 Abs. 7 Satz 1 KStR 1995; BFH v. 24.1.2001 – I R 103/99, BFH/NV 2001, 1455).

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

Ausnahmen: Geringfügige Abweichungen sind uE unbeachtlich, solange sie nicht das Wesen des Vertrags betreffen und nach den Umständen des Einzelfalls nicht davon auszugehen ist, dass der Vertrag nur „vorgeschoben“ wurde (vgl. zur tatsächlichen Durchführung von Geschäftsführervergütungen und Pensionszusagen in der Krise der GmbH NEUMANN, GmbH-StB 2006, 40, mwN). Der Prüfung des Erfordernisses der tatsächlichen Durchführung liegt inhaltlich ein Regel-Ausnahme-Verhältnis zugrunde. Bei fehlender tatsächlicher Durchführung ist grds. von einer vGA auszugehen, es sei denn, die Abweichung von der Vereinbarung ist geringfügig oder durch einen nachgewiesenen (idR wirtschaftlich vernünftigen) betrieblichen Grund gerechtfertigt (vgl. BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; zur Indizwürdigung vgl. Anm. 144). Ein solcher Grund liegt in erster Linie bei finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaft vor (vgl. BFH v. 12.12.1973 – I R 183/71, BStBl. II 1974, 179), sofern im Übrigen alle stl. Folgen aus der Vereinbarung gezogen werden (zB Passivierung der Verbindlichkeit, vgl. BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585, selbst, wenn dies zu einer Überschuldung führt und ggf. Insolvenzantrag zu stellen ist; zu den Anforderungen auch NEU, EFG 2002, 1117; zum Zufluss beim Gesellschafter vgl. BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526). Die finanziellen Schwierigkeiten müssen, bezogen auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Vereinbarung, auf einer späteren Entwicklung beruhen (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454). Bei der Würdigung im Einzelfall kann berücksichtigt werden, ob mit einem Dritten der Vertrag in vergleichbarer Weise nicht durchgeführt worden wäre (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; unerheblich ist in diesem Punkt, ob Dritte von vornherein etwas anderes vereinbart hätten, da es allein darum geht, dass die Gesellschaft und der Gesellschafter sich an ihre tatsächlichen Vereinbarung halten, vgl. BFH v. 20.8.1997 – I B 128/96, BFH/NV 1998, 353). Durchführungsmängel aufgrund nicht zu vertretender Fehler der Gesellschaft führen nicht zwingend zu einer vGA (vgl. zu Berechnungsfehlern eines Sachverständigen BFH v. 24.3.1999 – I R 20/99, BStBl. II 2001, 612). Hängt die Leistungserbringung von der Feststellung des Jahresabschlusses ab (zB bei entsprechenden Fälligkeitsregelungen zu Tantiemen), liegt eine vGA nicht vor, wenn der Jahresabschluss erst nach

Ablauf der in § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB festgelegten Fristen aufgestellt wird, sofern nicht aus der verspäteten Aufstellung des Jahresabschlusses auf das Fehlen einer Vereinbarung geschlossen werden kann (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746).

Einstweilen frei.

161

(7) Rechtsfolge einer Vertragsänderung

162

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

Einstweilen frei.

163–164

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

165

Nachdem der BFH ursprünglich verlangte, dass sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung auf das Einkommen auswirkt (vgl. BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522; v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475), hat er später das Einkommen als Bezugsgröße durch den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ersetzt (erstmalig BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329). Mit der Bezugnahme auf den Unterschiedsbetrag, der ein Zwischenergebnis bei der Ermittlung des zVE darstellt und im Wesentlichen dem StBil-Gewinn entspricht, wird verdeutlicht, dass außerbilanzielle Korrekturen für die Feststellung einer vGA unerheblich sind. So können Vermögensminderungen und verhinderte Vermögensmehrungen, die im Zusammenhang mit stfreien (und damit außerbilanziell abzuziehenden) Einnahmen stehen, zu einer vGA führen (krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 201), da stfreie Einnahmen zwar nicht geeignet sind, das zVE, wohl aber den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu mehren (vgl. REISS, StuW 2003, 21 [26]). Erfasst werden zB Gestaltungen, bei denen Vermögen unmittelbar an den Gesellschafter weitergeleitet wird, welches eigentlich bei der Gesellschaft zu erfassen, dort aber nicht zu besteuern wäre (zB Weiterleitung stfreier

Dividenden, Überweisung einer stfreien Investitionszulage auf das Privatkonto des Gesellschafters, vgl. zur Rechtslage vor Änderung der Rspr. WASSERMEYER, GmbHR 1989, 298 [299]; o.V., DB 1991, 1303). REISS (StuW 2003, 21 [30]) wendet gegen die Rspr. ein, die Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag sei überflüssig, da sich dies bereits aus dem Tatbestandsmerkmal der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung ergebe (zust. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 169). Besteht keine Buchführungspflicht (vgl. zB Abs. 2), soll es nicht auf den Unterschiedsbetrag, sondern die Einkünfte ankommen (vgl. DÖRSCH/PINKOS, DB 2005, 125 [128]).

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

Bei einer vGA wird dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person ein Vermögensvorteil unter Angabe eines Sachverhalts verschafft, der diese Zuwendung nicht als offene Ausschüttung erscheinen lässt. Die Leistung der Gesellschaft erfolgt unter einer anderen Bezeichnung, ihr wahrer Gehalt als Ausschüttung und Einkommensverwendung wird „verdeckt“ (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673). Das Tatbestandsmerkmal des Nichtberuhens auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss dient damit ebenso wie die Formulierung „verdeckt“ allein der negativen Abgrenzung zu einer „offenen“ Ausschüttung (krit. zur Formulierung des Tatbestandsmerkmals LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, 11. Aufl. 2010, Rn. 136 ff.). Ein Gewinnverteilungsbeschluss über den Vermögensnachteil der Gesellschaft, der allerdings nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der vGA gefasst werden kann (vgl. SCHÜTZ, DStZ 2004, 14 [18]), schließt die Annahme einer vGA aus. Insoweit besteht von vornherein kein Bedürfnis einer außerbilanziellen Hinzurechnung, weil offene Gewinnausschüttungen nicht erfolgswirksam als Aufwand gebucht werden. Die Nichtigkeit eines Gewinnverteilungsbeschlusses führt zu keiner vGA, da die ausgeschütteten Beträge bereits der Einkommensverwendung zuzuordnen sind. Auch disquotale Gewinnausschüttungen aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses sind nur nach § 42 AO und nicht unter dem Aspekt der vGA zu prüfen (vgl. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; dagegen Nichtanwendungserlass BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47). Eine weitergehende Bedeutung kommt diesem Tatbestandsmerkmal nicht zu (anders für Zwecke des § 27 Abs. 3 Satz 2 aF bei Verstößen gegen § 30 GmbHG aF BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; zur Änderung eines bereits geprüften Jahresabschlusses vgl. BFH v. 22.8.2006 – I R 40/05, BFH/NV 2007, 614, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2007, 208).

167–169 Einstweilen frei.

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

Schrifttum bis 2001: HAAS, Mitunternehmer durch Genussrechte, BB 1982, 1537; CLAUSSEN, Der Genusschein und seine Einsatzmöglichkeiten, in HADDING/IMMENGA/MERTENS/PLEYER/SCHNEIDER (Hrsg.), Handelsrecht und Wirtschaftsrecht in der Bankpraxis, Festschrift für Winfried Werner, Berlin/New York 1984, 81; DIRGES, Genussrechte und Mitarbeiterbeteiligung, DStR 1986, 243; KNOBBE-KEUK, Gewinnausschüttungen auf Genussrechte, BB 1987, 341; EMDE, Die handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Genussrechten, BB 1988, 1215; HAMMEN, Unzulässigkeit aktiengleicher Genussrechte?, DB

1988, 2549; LUTTER, Ausgabe von Genußrechten und Jahresabschluß, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 383; EMDE, Die Auswirkungen von Veränderungen des Unternehmenskapitals auf Bestand und Inhalt von Genussrechten, DB 1989, 209; HABERSACK, Genußrechte und sorgfaltswidrige Geschäftsführung, ZHR 155 (1991), 379; ZIEBE, Rechtsnatur und Ausgestaltung von Genußrechten, DStR 1991, 1594; FEDDERSEN/KNAUTH, Eigenkapitalbildung durch Genusscheine, Frankfurt, 2. Aufl. 1992; LINSCHIEDT, Die steuerliche Behandlung des Genußrechtskapitals der Kapitalgesellschaft, DB 1992, 1852; SCHULZ, Zur Besteuerung von Genussrechten nach dem DBA-Schweiz, RIW 1992, 388; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HOFFMANN, Nochmals: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Genußrechtsvergütungen, GmbHR 1993, 280; LUTTER, Zur Bilanzierung von Genussrechten, DB 1993, 2441; SCHÖN, Ein allgemeiner Teil der Genußrechte, JZ 1993, 925; WINTER, Steuerliche Behandlung von Genußrechten, GmbHR 1993, 31; ANGERER, Genußrecht bzw. Genusscheine als Finanzierungsinstrument, DStR 1994, 41; BECKER, Aktuelle Fragen aus der Außenprüfung – Qualifikation von Erträgen aus Genußrechten, die in den Niederlanden gehalten werden, StBp. 1994, 237; BUSCH, Aktienrechtliche Probleme der Begebung von Genußrechten zwecks Eigenkapitalverbreiterung, AG 1994, 93; EMMERICH/NAUMANN, Zur Behandlung von Genußrechten im Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften, WPg 1994, 677; KÜTING/KESSLER, Eigenkapitalähnliche Mittel in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus, BB 1994, 2103; SCHWEITZER/VOLPERT, Behandlung von Genußrechten im Jahresabschluß von Industrieemittenten, BB 1994, 821; SONTHEIMER, Die steuerliche Behandlung von Genußrechten, BB 1994, Beilage 19, 1; VOLLMER/MAURER, Die Eignung von sanierenden stillen Beteiligungen und Sanierungsgenussscheinen zur Abwehr der Überschuldung, DB 1994, 1173; MÜLLER/REINKE, Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluß, WPg 1995, 569; BOGENSCHÜTZ, Bilanzierung von Genussrechten, JbFfStR 1996/97, 566; EBERHARTINGER, Bilanzierung und Besteuerung von Genußrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, Wien; KÜTING/KESSLER/HARTH, Genußrechtskapital in der Bilanzierungspraxis, BB 1996, Beilage 4; ALTEHOFFER/LANDENDINGER, Die Ausgestaltung von Genußrechten ausländischer Kapitalgeber und die Beschränkung der inländischen Quellenabzugsbesteuerung durch DBA und EG-Recht, IStR 1997, 321; BIEG, Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung, StB 1997, 481; LAULE, Genusschein, Doppelbesteuerungsabkommen und die Praxis der deutschen Finanzgerichte, IStR 1997, 577; SCHLAGHECK, Darlehensverzicht gegen Genussrechte als geeignetes Instrument zur Sanierung?, GStB 1997, 14; DAUTEL, Möglichkeiten zur steueroptimierten Beteiligung von Mitarbeitern an einer GmbH, Inf. 1999, 684; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; LORITZ, Die Immobilien-Aktiengesellschaft mit Genussschein – eine innovative Anlageform, DStR 2000, 77; PADBERG, Bedeutung von Genussrechtskapital und nachrangigen Verbindlichkeiten für Genossenschaftsbanken und Sparkassen, DB 2000, 990; WENGEL, Genussrechte im Rahmen der Bilanzanalyse, DStR 2000, 395; WENGEL, Die handelsrechtliche Eigen- und Fremdkapitalqualität von Genussrechtskapital, DStR 2001, 1316; WIDMAYER, Genussrechte als Instrument für grenzüberschreitende Finanzierungen, IStR 2001, 337;

Schrifttum ab 2002: GROSSFELD, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2002; JÄNISCH/MORAN/WEIBEL, Mezzanine Finanzierung – Intelligentes Fremdkapital und deutsches Steuerrecht, DB 2002, 2451; MITSCH, Alternative Formen der Gesellschafterfinanzierung mittelständischer Kapitalgesellschaften, Inf. 2002, 205; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002; FORST/FRINGS, Die Finanzierung des Mittelstands, Finanzierungsinstrumente aus steuerlicher Sicht, EStB 2003, 358; PAPE, Alternative Finanzierungsformen für den Mittelstand, DStR 2003, 95, 953; SCHEIBITZ, Außensteuerliche Abschirmwirkung von Genussrechten, RIW 2003, 196; STADLER, Die Sanierung von Aktiengesellschaften unter Einsatz von Wandlungsgenusssrechten, NZI 2003, 579; HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, Berlin 2004; KRATZSCH, Beeinflussung der Beteiligungshöhe iSd. § 17 EStG durch Genussrechte und stille Beteiligungen, BB 2004, 581; KÜHNBERGER, Mezzaninekapital als Finanzierungsalternative von Genossenschaften, DB 2004, 661; SCHABER/KUHN/EICHHORN, Eigenkapital von Genussrechten in der Rechnungslegung nach HGB und IFRS, BB 2004, 315; STEGMANN, Finanzierung mittelständischer Unternehmensgruppen durch Genussrechtskapital, GStB 2004, 208; BAETGE/BRÜGGEMANN, Ausweis von Genussrechten auf der Passivseite

der Bilanz des Emittenten, DB 2005, 2145; Bock, Steuerliche und bilanzielle Aspekte mezzaniner Nachrang-Darlehen, DStR 2005, 1067; VON EINEM/SCHMID/PÜTZ, Mittelstandsfinanzierung mittels Private Debt: Welche Form ist die richtige aus rechtlicher, steuerlicher und bilanzrechtlicher Sicht?, BB-Special 5/2005, 9; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, Mezzanine-Kapital, BB-Special 4/2005, 1; KOBLENZER, Mezzanine-Kapital für den Mittelstand, ErbStB 2005, 282; KRATZSCH, Die Behandlung von Genussrechten im Steuerrecht, BB 2005, 2603; KROSCHEWSKI, Steuerliche Aspekte mezzaniner Unternehmensfinanzierungen, Stbg. 2005, 341; KÜTING/DÜRR, „Genüsse“ in der Rechnungslegung nach HGB und IFRS sowie Implikationen im Kontext von Basel II, DStR 2005, 938; STREIT/BAAR/HIRSCHFELD, Einsatz von Mezzanine-Kapital zur Unternehmensfinanzierung, BBK, 29, 1111; BALLOP, Mezzanines Kapital – Alternative Finanzierungsmöglichkeit für den Mittelstand?, EStB 2006, 426; BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, München 2006; BREUNINGER/PRINZ, Ausgewählte Bilanz- und Steuerrechtsfragen von Mezzaninefinanzierungen, DStR 2006, 1345; BROKAMP/HÖLZER, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; CARLÉ/ROSNER, Mezzanine-Finanzierungen, KÖSDI 2006, 15365; DEMUTH, Einsatzmöglichkeiten von Genussrechten und von mezzaninen Finanzinstrumenten im Rahmen einer Unternehmensnachfolge, BB-Special 6/2006, 8; KRACHT, Darlehensgestaltung über Genussrechte als Steuerstrategie bei einer GmbH, GStB 2006, 243; LÜHN, Ausweis von Genussrechten auf der Passivseite der IFRS-Bilanz, WPg 2006, 1529; MARX/NIENABER, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzierungsinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 686; SCHABER/ISERT, Bilanzierung von Hybridanleihen und Genussrechten nach IFRS, BB 2006, 2401; STRUNK/HAASE, Die tatbestandliche Erfassung von Genussrechten als Anteile an Kapitalgesellschaften bei der Hinzurechnungsbesteuerung, BB 2007, 17; INTEMANN, Beteiligung an einer Fondsgesellschaft: Stille Gesellschaft oder Genussrechtsverhältnis, GStB 2008, 350; HAASE, Die bilanzielle und steuerliche Behandlung von Genussrechten, StuB 2009, 495; SCHNITGER/BILDSTEIN, Beteiligungsähnliche Genussrechte und das Korrespondenzprinzip innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2009, 629; GROSSE, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; GRIEMLA, Zum Verständnis der Laufzeit eines Genussrechts als Kriterium zur Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital nach dem BMF-Schreiben v. 8.12.1986, FR 2011, 853; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; HAARMANN, M & A und stille Gesellschaft/Genussrechte, JbFStR 2012, 312; InW (Hrsg.), WP-Handbuch, Düsseldorf 14. Aufl. 2012; KROENER/MOMEN, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg? – Anmerkungen zur Kurzinfo v. 14.12.2011, DB 2012, 829; LECHNER/HAISCH, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland v. 14.12.2011, Ubg 2012, 115; STOLLENWERK/PIRON, Genussrechte – Flexibler Einsatz für Mezzanine Kapital, GmbH-StB 2012, 150; BRENNINGER/ERNST, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit, GmbHR 2012, 494.

a) Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen

aa) Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung

170 (1) Gesellschaftsrechtliche Aspekte

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

Aktiengesellschaft, KGaA: Das Aktienrecht verwendet den Begriff des Genussrechts an verschiedenen Stellen (§§ 160 Abs. 1 Nr. 6, 221 Abs. 3, 347a AktG), ohne eine Legaldefinition zu geben. Traditionell versteht man im Aktienrecht unter einem Genussrecht ein schuldrechtl. Gläubigerrecht, dass dieselben oder ähnliche Vermögensrechte wie eine Aktie gewährt (SCHÖN, JZ 1993, 925 [926]). Da das AktG das Genussrecht nicht regelt, sondern voraussetzt, muss ge-

sellschaftsrechtl. bei der Bestimmung des Genussrechts auf den jeweiligen Normzweck abgestellt werden (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 24; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 Rn. 217 f.; BUSCH, AG 1994, 93 [95 f.]; SETHE, AG 1993, 293 [298 f.]). Insoweit sind zwei Rechtsebenen zu unterscheiden: das Verhältnis der Genussrechtsinhaber zu den Aktionären und zur Gesellschaft.

► *Typische Charakteristika von Genussrechten:* Genussrechte gewähren schuldrechtl. Ansprüche gegen die Gesellschaft, insbes. auf Teilnahme am Gewinn oder Nutzungen. Weitgehende Einigkeit besteht darin, dass mitgliederschaftliche Verwaltungsrechte, insbes. Stimmrechte dem Genussrechtsinhaber wegen des Grundsatzes der Verbandssouveränität nicht übertragen werden können (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309 ff.]; v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]; HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 31 ff. mwN; SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 67, 74; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 AktG Rn. 220, KAROLLUS in GESSLER/HEFERMEHL/ECKHARDT/KROPF, AktG, § 221 AktG Rn. 322), was die Abgrenzung gegenüber stimmrechtslosen Vorzugsaktien erlaubt. Der Inhaber des Genussrechts hat daher keine oder – je nach Vereinbarung – nur sehr geringe Möglichkeiten der Einflussnahme auf die emittierende Gesellschaft, worin aus Sicht von – inhabergeführten – Familienunternehmen ein wesentlicher Vorteil liegt (BALLOF, EStB 2006, 426 [427]; BIEG, StB 1997, 481 [487]). Er unterliegt als außenstehender Kapitalgeber nicht der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht (HEINEMANN/KRAUS in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 173; GOLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB Special 4/2005, 1 [17]).

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

▷ *Dauerschuldverhältnis eigener Art:* Es handelt sich um Dauerschuldverhältnisse eigener Art (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [330]; v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [43]; HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 27). Auch für Genussrechte mit Verlustbeteiligung gelten die §§ 230 ff. HGB nach hM nicht (BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [42 ff.]; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 AktG Rn. 232; FRANZEN, Genussscheine, 1993, 15 ff. [22]; aA HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 AktG Rn. 88 ff.; HABERSACK, ZHR 155 (1991), 378 [394]; generell für Behandlung des „Innenverhältnisses“ zwischen Genussrechtsinhaber und emittierender Gesellschaft als stille Gesellschaft SCHÖN, JZ 1993, 925 [928 ff.]).

Das Genussrecht kann in einer Urkunde verbrieft werden (Genussschein). Genussscheine können auf den Inhaber lauten (Inhaberschuldverschreibung iSd. § 793 BGB) oder als Namens- bzw. Orderpapiere begeben werden (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 28; HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 AktG Rn. 204; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 AktG Rn. 248 ff.; KRIEGER in Münchener Hdb. AG, § 63 Rn. 47).

Genussrechte sind ohne entgegenstehende Vereinbarung (§§ 399, 413 BGB) frei vererblich und veräußerbar (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2006, § 221 AktG Rn. 53;

SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 81). Die Handelbarkeit des Genussscheins an Zweitmärkten und ggf. am Kapitalmarkt (§§ 59 ff. BörsG [amtlicher Handel], §§ 71 ff. BörsG [geregelter Markt] iVm. §§ 1 ff. BörsZulVO) wird als ein wesentlicher Vorteil gegenüber anderen mezzaninen Finanzierungsinstrumenten gesehen (HEINEMANN/KRAUS in BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 172; BIEG, StB 1997, 481 [487]).

Die Genussrechtsbedingungen können frei vereinbart werden, unterliegen aber der Inhaltskontrolle nach §§ 242, 138 BGB und bei für eine Vielzahl von Verträgen verwendeten vorformulierten Bedingungen auch den §§ 307 ff. BGB, weil es sich nicht um gesellschaftsrechtl. Regelungen iSd. § 310 Abs. 4 Satz 1 BGB handelt (vgl. BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309, 312 ff.]; HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 35 mwN). Üblicherweise enthält die Vereinbarung Regelungen zu Art und Inhalt des gewährten Genussrechts (feste Verzinsung, Gewinnbeteiligung, Beteiligung am Verlust, Fälligkeit des Genussrechtskapitals, Beteiligung am Liquidationserlös, Nachzahlungspflichten), Laufzeiten, Kündigungsbestimmungen, Rückzahlungsmodalitäten, Verwässerungsschutz, Ablösung der Genussrechte durch die Gesellschaft, Verzinsung, Berechtigung der Gesellschaft zur Herabsetzung des Genusskapitals bei Herabsetzung des Kapitals der Gesellschaft, Informations- und Kontrollrechte der Genussrechtsinhaber etc. (vgl. etwa VON ALVENSLEBEN in HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 597 ff.).

► *Abgrenzung zu Aktionärsrechten:* Der Umtausch in Aktien ist anders als bei Wandelschuldverschreibungen bei Genussrechten nicht möglich. Denkbar ist aber die Kombination eines Genussrechts mit einem Wandlungsrecht oder einer Option auf den Erwerb von Aktien (sog. Genussrechte mit Equity Kicker oder Wandlungsgenusssrechte, vgl. zB den Fall des FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.: Recht auf Umwandlung durch Kapitalerhöhung durch Einbringung der Genussrechte unter bestimmten Voraussetzungen; ZIEBE, DStR 1991, 1594 [1596]; SCHULTE in ERLE/SAUTER II, § 8 Rn. 240).

Die Gewährung von Informations- und Kontrollrechten wie das Recht auf Einsichtnahme in den Jahresabschluss oder das Recht auf Teilnahme an der Hauptversammlung ohne Stimm- und Rederecht wird aktienrechtl. für zulässig gehalten (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 26 mwN). Wenn eine gewinnbezogene Vergütung vereinbart ist, hat der Genussrechtsinhaber mangels vertraglicher Regelung den allgemeinen Auskunftsanspruch nach §§ 242, 259, 315, 810 BGB bezogen auf die vermögensrechtl. Grundlagen des Genussrechts, insbes. hinsichtlich der Gewinnermittlung und der Bilanzpolitik der Emittentin, soweit im Einzelfall erforderlich (LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 AktG Rn. 378 ff.).

► *Zulässigkeit der Vereinbarung aktienähnlicher Genussrechte:* Umstritten ist die Zulässigkeit der Vereinbarung aktienähnlicher Genussrechte, also von Genussrechten, die mit stimmrechtslosen Vorzugsaktien vergleichbar sind. Diskutiert wird im Schrifttum, ob §§ 139 ff. AktG eine Sperrwirkung entfalten (vgl. zum Meinungsstand etwa HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 32 ff. mwN), weil Vorzugsaktien ohne Stimmrechte nur in begrenztem Umfang ausgegeben werden dürfen und alle anderen Mitverwaltungsrechte bis auf das Stimmrecht gewähren. Der BGH konnte die Frage der Sperrwirkung für den zu entscheidenden Fall weitgehend offenlassen und hat sie verneint, wenn im Einzelfall die Genussrechtsinhaber deutlich besser gestellt sind als die Aktionäre (im Urteilsfall waren die Genussrechte nach Ablauf von 20 Jahren kündbar und der Aus-

gabebetrag ging in der Abwicklung den Ansprüchen der Aktionäre nach § 271 AktG vor; BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [311 f.]).

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

► *Die Ausgabe von Genussrechten* bedarf bei der AG der Zustimmung der Hauptversammlung mit einer Mehrheit von drei Vierteln des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, soweit die Satzung keine andere Kapitalmehrheit bestimmt (§ 221 Abs. 3 und Abs. 1 AktG). Der Beschl. ermächtigt den Vorstand zur rechtsgeschäftlichen Begr. der Genussrechte. Der Beschl. der Hauptversammlung und die Erklärung über die Begebung der Genussrechte sind nach § 221 Abs. 2 Satz 2 AktG beim Handelsregister zu hinterlegen, ein entsprechender Hinweis ist zu veröffentlichen (§ 221 Abs. 2 Satz 3 AktG). Die Begebung von Genussrechten ohne den erforderlichen Beschl. der Hauptversammlung ist im Außenverhältnis wirksam. Die beteiligten Organe machen sich aber schuldensatzpflichtig (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 52).

► *Bezugsrecht der Aktionäre:* Den Aktionären steht nach §§ 221 Abs. 4, 186 AktG ein Bezugsrecht zu, das allerdings nach §§ 221 Abs. 4 Satz 2, 186 Abs. 3 und 4 AktG ausgeschlossen werden kann (BGH v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]: Abwägung der Interessen und der Verhältnismäßigkeit nach den Gegebenheiten des Einzelfalls; HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 38 ff.).

► *Bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln* besteht ein Verwässerungsschutz zugunsten der Inhaber von Genussrechten (§ 216 Abs. 3 Satz 1 AktG), bei anderen Kapitalmaßnahmen kommt mangels vertraglicher Regelung allenfalls die analoge Anwendung des § 216 Abs. 3 Satz 1 AktG in Betracht (str., dagegen BGH v. 23.10.1958 – II ZR 4/57, BGHZ 28, 259 [277], zum Streitstand HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 67 mwN).

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

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

Der Geschäftsführer der GmbH kann Genussrechte ohne Regelung im Gesellschaftsvertrag vereinbaren, es sei denn, das Genussrecht wird im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses gewährt, zB als Gründervorteil, Entgelt für die Nebenleistungspflicht eines Gesellschafters oder für amortisierte Geschäftsanteile (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 69). Mangels anderer Regelung im Gesellschaftsvertrag für die Begebung obligationenartiger Genussrechte bedarf es unstr. keines Beschlusses der Gesellschafterversammlung.

lung (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 GmbHG Rn. 70). Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten wird unter dem Gesichtspunkt der Aushöhlung der Gewinnbezugsrechte teilweise die Einwilligung der Gesellschafterversammlung für erforderlich gehalten (str., vgl. SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 70 mwN). Ein Bezugsrecht der Gesellschafter auf Genussrechte kann mangels Regelung im GmbHG nur auf die analoge Anwendung des § 221 Abs. 4 AktG gestützt werden. Das ist umstritten (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 72 mwN). Der Inhalt der Genussrechte bestimmt sich ausschließlich aus dem Vertrag. Mitgliedschaftsrechte können auch bei der GmbH nicht begründet werden (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 74). Ein Vertrag über die Einräumung eines Genussrechts mit gewinnabhängiger Vergütung für die Kapitalgewährung kann bei einer GmbH nicht in das Handelsregister eingetragen werden, weil die Vereinbarung nach Inhalt und Wirkung einer materiellen Änderung der Satzung nicht gleichkommt (AG Charlottenburg v. 29.11.2005, GmbHR 2006, 258; BayObLG v. 18.2.2003, GmbHR 2003, 534).

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

171–172 Einstweilen frei.

173 (2) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte

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

Abbildung im HGB: § 10 Abs. 5 KWG und § 53c Abs. 3a VAG nennen die Voraussetzungen, unter denen Genusskapital als haftendes Eigenkapital iSd. KWG bzw. als Eigenmittel iSd. VAG anzusehen sind. Sie haben wegen ihrer besonderen Funktion keine Bedeutung für die Behandlung der Genussrechte in der HBil. oder StBil. Das InW (Stellungnahme HFA 1/94 v. 1.7.1994, WPg 1994, 419, der sich das Schrifttum im Wesentlichen angeschlossen hat, vgl. etwa KÜTING/DÜRR, DStR 2005, 938 [941]; MÜLLER/REINECKE, WPg 1995, 576, KÜTING/KESSLER/HARTH, BB 1996, Beilage 4, 24; BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145 [2147]) verlangt für eine Bilanzierung als Eigenkapital kumulativ die Erfüllung der Kriterien Nachrangigkeit, Erfolgsabhängigkeit der Vergütung sowie Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe und Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung. Die konkreten Einzelheiten sind str. (vgl. BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145 [2147]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1346]; HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 79; KAROLLUS in GESSLER/HEFERMEHL/ECKHARDT/KROPF, AktG, § 221 AktG Rn. 431; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 AktG Rn. 415 ff.). So wird im Schrifttum in Anlehnung an § 10 Abs. 5 KWG eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren als ausreichende Überlassungsdauer angesehen, wenn in dieser Zeit das Genussrechtskapital nicht entzogen werden kann (KÜTING/KESSLER, BB 1994, 2103 [2112]; WENGEL, DStR 2001, 1316 [1321]; WP-Handbuch, 14. Aufl. 2012, Rn. F 355: fünf Jahre und zwei Jahre

Mindestkündigungszeit), wohingegen teilweise deutlich längere Zeiträume gefordert werden (EMMERICH/NAUMANN, WPg 1994, 677 [683]: 15–25 Jahre Mindestlaufzeit, STADLER, NZI 2003, 579 [580]: mindestens 20 Jahre) und andere die Überlassung für einen unbestimmten Zeitraum verlangen (BAETGE/BRÜGGMANN, DB 2005, 2145 [2148]).

► *Ausweis als Eigenkapital:* Der Ausweis als Eigenkapital zu qualifizierender Genussrechte erfolgt in einem gesonderten Posten nach dem Posten „Gezeichnetes Kapital“, nach dem Posten „Gewinnrücklagen“ oder als letzter Posten des Eigenkapitals. Eine Umqualifizierung in Fremdkapital ist vorzunehmen, wenn innerhalb des dem Stichtag folgenden Geschäftsjahres die Rückzahlung wegen Ablaufs der Laufzeit oder aufgrund eines Kündigungsrechts des Genussrechtsberechtigten möglich ist (IDW, HFA 1/94, WPg 1994, 419 – Rn. 2.1.2). Ein Agio ist bei Einstufung als Eigenkapital wie der Nennbetrag auszuweisen und sollte durch eine Untergliederung oder einen „davon“-Vermerk kenntlich gemacht werden (IDW, HFA 1/94, WPg 1994, 419 – Rn. 2.1.4.1.2, WP-Handbuch, 14. Aufl. 2012, Rn. F 356). Ein Disagio reduziert den Ausweis des Genussrechtskapitals im Sonderposten, der über die Laufzeit zulasten eines gesonderten Aufwandspostens aufzustocken ist (IDW, HFA 1/94, WPg 1994, 419 – Rn. 2.1.4.2.2; WP-Handbuch, 14. Aufl. 2012, Rn. F 357).

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

Eine Passivierung der Genussrechte in der HBil. scheidet aus, wenn die Gegenleistung nicht in der Form des Genusskapitals erfolgt ist, sondern das Genussrecht etwa eine Vergütung für leitende Mitarbeiter oder eine Nutzungsüberlassung darstellt (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 228; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 123a; SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 240).

► *Weitere handelsrechtliche Bilanzierungsfragen:*

▷ *Die Zuführung des Genussrechtskapitals* ist für die KapGes. ein erfolgsneutraler Finanzierungsvorgang (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 589 f.). In Höhe des zugeführten Kapitals erfolgt eine Passivierung als Eigen- oder Fremdkapital. Das überlassene Genussrechtskapital kann ausnahmsweise nur dann erfolgswirksam vereinnahmt werden, wenn kein Rückforderungsrecht vereinbart wurde und die Mittel ausdrückl. als Ertragszuschuss geleistet wurden (IDW, HFA 1/94, WPg 1994, 419 – Rn. 2.1.2).

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

forderlich (IDW, HFA 1/1994, WPg 1994, 419 – Rn. 2.2.2.a; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VIII. § 275 HGB Rn. 205).

- ▷ *Eine Verlustbeteiligung* mindert das Genusskapital. Die Minderung ist Ertrag, wenn das Genussrechtskapital dem Fremdkapital zuzuordnen ist. Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten ist eine Verlustbeteiligung in der GuV nach dem Jahresergebnis auszuweisen, zB als „Entnahme aus dem Genussrechtskapital“ oder „Wiederauffüllung des Genussrechtskapitals“ (IDW, HFA 1/1994, WPg 1994, 419 – Rn. 2.2.2b).
- ▷ *In der HBil. des Genussrechtsinhabers* ist mangels aktionärsähnlicher Stellung idR keine Aktivierung als Beteiligung iSd. § 271 HGB möglich (IDW, HFA 1/1994, WPg 1994, 419 – Rn. 3.1 mit den Ausweialternativen; KOZIKOWSKI/KREMER in Beck-BilKomm. VIII. § 271 HGB Rn. 15).
- ▷ *Die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten* ist Sache der Gesellschaft (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75). Bei falscher Bilanzierung, die den Gewinnanteil des Genussrechtsinhabers schmälert, steht dem Genussrechtsinhaber ein Schadensersatzanspruch aus Verletzung der Genussrechtsvereinbarung zu (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75). Soweit der Gewinnanspruch des Genussrechtsinhabers vom ausschüttungsfähigen Gewinn oder der Gewinnausschüttung abhängig ist, dürfen Rücklagen nicht treuwidrig in einem kaufmännisch unvertreibaren Umfang gebildet werden (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75). Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen die Gewinnbeteiligung des Genussrechtsinhabers nicht beeinträchtigen (SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75).

Abbildung nach IFRS: IFRS verstehen sich als informationsorientiertes Rechenwerk für Kapitalmarktzwecke. Es ist weit weniger als das HGB am Gläubigerschutz und dem Vorsichtsprinzip ausgerichtet. Die Rechnungslegung nach den IFRS richtet sich nach dem Rahmenkonzept (IAS-Framework) und den Standards. Das IAS-Framework definiert Eigenkapital als den nach Abzug aller Schulden verbleibenden Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens (F 49c), also – insoweit mit dem HGB übereinstimmend – als Restgröße. Die Details der Zuordnung zu Eigen- bzw. Fremdkapital regelt detaillreich IAS 32. IAS 32.18 ff. ordnet alle Finanzinstrumente dem Fremdkapital zu, wenn dem Inhaber ein Rückgaberecht zusteht („kündbares Instrument“). Eine längerfristige Kapitalüberlassung würde nach diesen Grundsätzen nicht ausreichen (vgl. etwa KÜTING/DÜRR, DStR 2005, 938 [942 mwN]). Es ist schwer vorstellbar, die Voraussetzungen für die EK-Qualifikation zu schaffen (Unkündbarkeit, Bindung der Verzinsung an die Dividendenpolitik der Gesellschaft, vgl. LÜDENBACH in LÜDENBACH/HOFFMANN, IFRS-Kommentar, 8. Aufl., § 20 Rn. 16). Solange das deutsche Steuerbilanzrecht sich nicht an den IFRS orientiert, können die Details an dieser Stelle offen bleiben (vgl. dazu etwa die Darstellungen von KÜTING/DÜRR, DStR 2005, 938 [942 ff.]; SCHABER/KUHN/EICHHORN, BB 2004, 315 [317 ff.]; LÜHN, WPg 2006, 1529; SCHABER/ISERT, BB 2006, 2401).

174 Einstweilen frei.

bb) Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten

175 (1) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung

Die Abgrenzung des Genussrechts von anderen vertraglich begründeten Rechtsverhältnissen bereitet aufgrund der fehlenden Legaldefinition des Genussrechts

und der weitgehenden Gestaltungsfreiheit Schwierigkeiten. Die von den Parteien gewählte Bezeichnung entfaltet allenfalls eine Indizwirkung, ändert aber nichts an der Notwendigkeit, die Vereinbarung anhand inhaltlicher Kriterien zu beurteilen, weil eine rechtl. Eigenqualifikation durch die Vertragsparteien, die vom erklärten Rechtsfolgwillen nicht gedeckt ist, unmaßgeblich ist (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889; v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289). Steuerrechtlich bestehen wegen der Gleichstellung eigenkapitalähnlicher Genussrechte mit Ausschüttungen an den Gesellschafter durch § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG, §§ 17 Abs. 1 Satz 3, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s. Anm. 230 ff.) eigenständige Qualifikationsregeln. Die Abgrenzung zwischen den nahestehenden Vertragstypen wirkt sich ertragstl. also nur im internationalen StRecht und insbes. im Abkommensrecht aus.

(2) Stimmrechtslose Vorzugsaktie

176

Für Aktien, die mit einem nachzuzahlenden Vorzug bei der Verteilung des Gewinns ausgestattet sind, kann das Stimmrecht nach § 139 Abs. 1 AktG ausgeschlossen werden (Vorzugsaktien ohne Stimmrecht). Bis zu 50 % des Grundkapitals kann nach § 139 Abs. 2 AktG in Form von Vorzugsaktien ohne Stimmrecht ausgegeben werden. Eine derartige Beschränkung besteht für das Genussrecht nicht (vgl. auch BIEG, StB 1997, 481 [482]). Stimmrechtslose Vorzugsaktien sind von der Teilnahme an der Abstimmung in der Hauptversammlung grds. ausgeschlossen (Ausnahme § 140 Abs. 2 AktG: Wiederaufleben des Stimmrechts, wenn der Vorzug nicht gezahlt wird), vermitteln aber nach § 140 Abs. 1 AktG ansonsten die gleiche Rechtsstellung wie andere Aktien. Vorzugsaktionäre sind zur Teilnahme an der Hauptversammlung berechtigt. Ihnen stehen die damit verbundenen Einzelbefugnisse zu (MEILLICKE/HÄNDEL, DStR 1992, 72 [73]). Sie sind bei Kapitalerhöhungen bezugsberechtigt (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 140 AktG Rn. 3). Diese mitgliedschaftlichen Verwaltungsrechte kommen den Genussrechtinhabern nicht zu, was die Abgrenzung erlaubt (vgl. auch BFH v. 12.7.1967 – I 204/64, BStBl. III 1967, 781; ALTEHOFFER/LANDEN-DINGER, IStR 1997, 321 [322]).

(3) Stille Gesellschaft

177

Unter einer stillen Gesellschaft versteht man eine Innengesellschaft (§ 705 BGB), bei der sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen in der Weise beteiligt, dass er in dessen Vermögen eine Einlage leistet und dafür am Gewinn beteiligt wird (§§ 230 ff. HGB). Die stille Gesellschaft hat ein mitgliedschaftliches Gepräge (BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289; v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755; v. 6.3.2003 – XI R 24/02, BStBl. II 2003, 656; FG Rhld.-Pf. v. 26.4.2001 – 6 K 3450/98, LexInform Dok. Nr. 527647, insoweit in EFG 2001, 1159, nicht wiedergegeben, rkr.; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1842 f.).

Abgrenzungskriterien gegenüber einem Genussrecht: Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist es regelmäßig schwer, anhand des gemeinsamen Zwecks bei der stillen Gesellschaft eine Abgrenzung vorzunehmen, weil aufgrund der Beteiligung am Ergebnis in beiden Vertragstypen und der Vermögenseinlage ein Interesse auf beiden Seiten an der Erzielung von Gewinnen im Unternehmen besteht. Darüber hinaus darf die Geschäftsführung des emittierenden Unternehmens sich nur im Rahmen des Unternehmensgegenstands bewegen; anderenfalls drohen Schadensersatzansprüche des Genussrechtinhabers (s. Anm. 170). Die Verfolgung gemeinsamer Zwecke darf sich aber nicht darin erschöpfen, dass je-

de Vertragspartei für sich alleine Ziele anstrebt, die zwar aufeinander abgestimmt sind, aber mangels entsprechender Bindung nicht gegenseitig eingefordert werden können (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889). Gegenüber der bloßen Kapitalhingabe gegen Vergütung und betrieblichen Verwendung muss ein Mehr als gemeinsamer Zweck vereinbart sein (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852; FG Köln v. 25.3.1998 – 12 K 1927/92, EFG 1998, 1214, rkr.). In der Entsch. BFH v. 8.4.2008 (VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852) dürfte das entscheidende Kriterium das Fehlen einer gewinnabhängigen Vergütung der Fondsiniiatoren gewesen sein (so INTEMANN, GStB 2008, 350 [352]). Dass die Geschäftsführung eine Verletzung der Vertragsgrundlage durch Überschreitung des gesellschaftsvertraglich festgelegten Unternehmensgegenstands begeht, begründet noch keinen gemeinsamen Zweck, sondern sichert den Rahmen der Zweckbestimmung des Genussrechtskapitals (aA SCHÖN, JZ 1993, 925 [928 f.]). Als entscheidendes Indiz für einen gemeinsamen Zweck ist aber die erforderliche Zustimmung des Vertragspartners zur Änderung des Unternehmensgegenstands anzusehen, weil insoweit ein mitgliederschafliches Mitspracherecht verankert wird (BGH v. 10.10.1994 – II ZR 32/94, ZIP 1994, 1847 [1848]).

Einzelfallabhängige Prüfung erforderlich: Generell wird man nicht umhin kommen, den Einzelfall anhand sämtlicher Umstände zu prüfen. So berücksichtigt das FG Ba.-Württ. (v. 3.12.2004 – 10 K 225/01, EFG 2005, 530, nrkr., Rev. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852, insoweit nur den Zweck betrachtend) folgende Kriterien: Gemeinsamer Zweck, Beteiligung am Gewinn des Handelsgeschäfts, (keine) Beteiligung am Verlust, Kündigungsmöglichkeit des Anlegers, keine Nachschusspflicht, Informations- und Kontrollrechte nach § 233 HGB, was im Einklang mit der Rspr. des BGH steht (vgl. BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [42 ff.]). Keine Zustimmung verdient BFH v. 8.4.2008 (VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852), insoweit es Merkmal von Genussrechten sei, dass sie in großer Zahl begeben würden und nicht nur einzeln (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 123), was allenfalls für Genussrechte (also verbrieftete Genussrechte) als typisch angesehen werden kann.

178 (4) **Gewinnschuldverschreibung**

Gewinnschuldverschreibungen sind nach § 221 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 AktG Anleihen, die zusätzlich zum Rückzahlungsanspruch Rechte verbrieften, die mit den Gewinnanteilen von Aktionären in Verbindung gebracht werden. Sie begründen ein partiarisches Rechtsverhältnis, das der Vorzugsaktie wirtschaftlich nahesteht, sich aber rechtl. mangels korporationsrechtl. Verfassung unterscheidet (HÜFFER, AktG, 10. Aufl. 2012, § 221 AktG Rn. 8). Die Verweisung der aktienrechtl. Regelung der Genussrechte in § 221 Abs. 3 AktG auf Abs. 1 verdeutlicht die Verwandtschaft dieser Instrumente. Die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung ist für Genussrechte typisch und begründet einen wesentlichen Unterschied zu Gewinnschuldverschreibungen (FG Köln v. 23.5.1996 – 2 K 2536/94, EFG 1996, 836, rkr.; LUTTER in KölnerKomm. AktG, § 221 AktG Rn. 30; ebenso HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 AktG Rn. 58, 71: Nachrangigkeit und Verlustbeteiligung als Merkmale des Genussrechts, weil die Gewinnschuldverschreibung einen festen und unbedingten Rückzahlungsanspruch verlange; ALTEHOFFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [323]).

(5) Wandel- und Optionsanleihe

179

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

(6) Partiarisches Darlehen

180

Partiarische Darlehen zeichnen sich dadurch aus, dass die Verzinsung sich ganz oder teilweise am Gewinn des Schuldners orientiert. Eine auf der Vermögensberechtigung ansetzende Abgrenzung zwischen Genussrecht und partiarischem Darlehen bereitet daher erhebliche Schwierigkeiten (FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.). Die Verpflichtung zur Rückzahlung des überlassenen Kapitals kann mit Blick auf die Anwendbarkeit der §§ 489, 490 BGB als charakteristisch für das Darlehen angesehen werden (LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 AktG Rn. 233). Eine Verlustbeteiligung wäre demnach auch insoweit ein Indiz für ein Genussrecht. Da eine teleologische Reduktion der §§ 489, 490 BGB bei fehlendem Schutzbedürfnis des Schuldners oder abweichender vertraglicher Risikoverteilung aber für zulässig erachtet wird (VON ALVENSLEBEN in HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 549 mwN), fehlt auch hier die wünschenswerte Trennschärfe.

Einstweilen frei.

181–183

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

184

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

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

Eine mittelbare Abhängigkeit von erfolgsbezogenen Komponenten des Emitenten soll genügen, um eine eigenkapitalähnliche Beteiligung am Geschäftserfolg zu begründen (KROSCHEWSKI, Stbg. 2005, 341 [343]; SCHNEIDER in Bösl/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180). In dieser Allgemeinheit hat die Aussage eine überschießende Tendenz. Unzweifelhaft genügt eine Beteiligung am Jahresüberschuss oder Bilanzgewinn der HBil. Ebenso kommt eine andere aus dem Jahresabschluss abgeleitete Größe als Bemessungsgrundlage für eine Beteiligung am Gewinn in Betracht (SCHULTE in ERLE/SAUTER II, § 8 Rn. 243), wie zB die Eigen- oder Gesamtkapitalrendite (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 202; SCHNEIDER in Bösl/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180).

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

Sonderfragen der Gewinnbeteiligung: Fraglich ist, ob aus strechtl. Sicht für eine Gewinnbeteiligung iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auch auf den Konzerngewinn oder den Gewinn einer bestimmten Sparte (sog. tracking stock, GÖRGEMANN, GmbHR 2004, 170 [172]) abgestellt werden kann. Die stl. Leistungsfähigkeit der KapGes. korrespondiert mit diesen Bezugsgrößen nur eingeschränkt. So ist es zB ohne Weiteres denkbar, dass im Einzelabschluss der KapGes. kein Gewinn oder sogar ein Verlust auszuweisen ist, obwohl im Konzernabschluss oder in einer bestimmten Sparte ein Gewinn entsteht. Die Zahlung einer Vergütung auch im Verlustfall ist aber mit dem Wesen einer Gewinnbeteiligung nicht zu vereinbaren (vgl. auch LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1853]; KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2607]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 125; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 202: problematisch). Die Parallele zwischen klassischen Eigenkapitalgebern und Genussrechtsinhabern besteht in diesen Konstellationen nicht. Eine solche Referenz sollte also die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ausschließen, es sei denn, sie diene zB im Rahmen einer Tracking Stock-Struktur nur als Maßstab für die Verteilung des in der HBil. oder StBil. der KapGes. ausgewiesenen Gewinns.

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

► *Fragen der Mindestverzinsung:* Problematisch ist auch das Zusammentreffen einer Mindestverzinsung mit einer Gewinnbeteiligung (offengelassen von LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1159). Auf jeden Fall kann nur eine einheitliche Betrachtung und nicht eine Aufteilung in nach Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht abziehbare Bestandteile und abziehbare Zinskomponenten vorgenommen werden (RFH v. 31.10.1939 – I 77/37, RStBl. 1940, 35; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]). Die stl. Behandlung kann auch nicht für die verschiedenen Jahre unterschiedlich erfolgen (KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606]). Für die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ist nach der Rspr. eine Belastung der Gesellschaft in ungefähr gleicher Weise erforderlich wie bei gewinnabhängiger Verzinsung (RFH v. 17.4.1934, RStBl. 1934, 773; v. 31.10.1939, RStBl. 1940, 35; BFH v. 28.6.1960 – I 85/60, DB 1960, 1057; zust. ACHENBACH in DJPW, § 8 Abs. 3 Rn. 215). Dazu muss die Mindestverzinsung so niedrig liegen, dass sie unter dem liegt, was aufgrund der Ertragskraft des Unternehmens üblicherweise als Gewinn erwirtschaftet wird (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746: schädlich, wenn der Genussrechtsinhaber ernstlich nicht mit mehr als der Mindestverzinsung rechnen konnten). Die erfolgsabhängige Vergütung muss bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dominieren (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 591; SCHULTE in ERLE/SAUTER II, § 8 Rn. 243; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]; SONTHEIMER, BB 1984, Beilage 19, 1 [4 f.]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]; WINTER, GmbHR 1993, 31 [32];

HAASE, StuB 2009, 495 [497]; unklar STEGEMANN, GStB 2004, 208 [210, 212 f.]. Eine Mindestverzinsung, die unter dem Marktpreisniveau von vergleichbaren Anleihen liegt, spricht für eine Gewinnbeteiligung, eine hohe Verzinsung für einen anleiheähnlichen Charakter (SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181; HÄGER in HÄGER/ELKMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 716; KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606]; KROSCHEWSKI, Stbg. 2005, 341 [343]). Wenig Orientierung bietet RFH v. 31.10.1939 (RStBl. 1940, 35), weil es sich nicht um die Subsumtion unter den Begriff des Genussrechts bemüht, sondern fehlende Anerkennung der Umwandlung von Aktien in Obligationen bei einer Aktienzusammenlegung dogmatisch undeutlich eher unter Missbrauchsgesichtspunkten behandelt (§ 1 StAnpG, heute § 42 AO). Offen ist die Frage, welcher Zeitraum zu betrachten ist. Denkbar erscheint es, den Rechtsgedanken des § 10 Abs. 5 KWG heranzuziehen, der eine Mindestüberlassungsdauer von fünf Jahren vorsieht (KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606]).

Eine Gewinnbeteiligung wird auch durch einen nach der Höhe des Gewinns abgestuften variablen Zins begründet (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]; KROSCHEWSKI, Stbg. 2005, 341 [343]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 109; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 125; diff. KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606 f.]; HÄGER in HÄGER/ELKMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 717).

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

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

► *Unerheblichkeit einer Verlustbeteiligung*: Eine Verlustbeteiligung ist nicht erforderlich, weil die Beteiligung an einem Gewinn sprachlich die Beteiligung an einem positiven Ergebnis ist (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 151; SCHULTE in ERLE/SAUTER II, § 8 Rn. 243; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 109; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 202; GROH, BB 1993, 1882 [1890]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181).

Einstweilen frei.

185–186

bb) Beteiligung am Liquidationserlös

187

Neben der Gewinnbeteiligung verlangt § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ein Recht auf Beteiligung an Liquidationserlös der Beteiligung. Liquidationserlös ist nach hM das Abwicklungsendvermögen iSd. § 11 (SCHULTE in ERLE/SAUTER II, § 8 Rn. 244 mwN).

Eigenkapitalähnliche Liquidationsbeteiligung: Eine Beteiligung an den stillen Reserven ist erforderlich, wobei eine teilweise Beteiligung ausreicht; die Rückzahlung nur zum Nennbetrag genügt nicht (BFH v. 14.6.2005 – VIII R

73/03, BStBl. II 2005, 861; BMF v. 17.2.1986 – IV B 7 - S 2742 - 1/86, nv.; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1159 f.; SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 244; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 112; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 151; BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 [275]; EMDE, BB 1988, 1214 [1215]; KNOBBE-KEUK, BB 1987 [341 f.]), weil die Steuerkraft der Gesellschaft bei einer Rückzahlung zum Nennbetrag nur wie bei einer Darlehensrückzahlung belastet wird, die unzweifelhaft keinen Eigenkapitalcharakter hat, selbst wenn die Verzinsung gewinnabhängig ist (aA LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1855] für unkündbare Genussrechte mit der Höhe nach festgelegtem Kapitalrückgewähranspruch; VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173 [1179]: Rückzahlung aus Liquidationsüberschuss unabhängig von der Beteiligung an stillen Reserven).

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

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

Sonderfragen der Beteiligung am Liquidationserlös: In zeitlicher Hinsicht führt der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, der von Liquidationserlösen spricht, zu der Frage, ob unbefristete, aber kündbare bzw. befristete Genussrechte ebenfalls betroffen sein können, wenn eine Beteiligung an den stillen Reserven bereits vor dem Liquidationszeitpunkt erfolgt (dagegen LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1855 f.]; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 151 Fn. 1: nur im Liquidationsfall, nicht zu einem davor liegenden, also nicht liquidationsabhängigen Zeitpunkt; zust. KROSCHEWSKI, Stbg. 2005, 341 [343] Fn. 22, der aber genügen lässt, dass je-

denfalls auch eine Beteiligung am Liquidationserlös vereinbart ist). Nach dem Sinn und Zweck der Gleichbehandlung eigenkapitalähnlicher Finanzierungsinstrumente sollte unabhängig vom Beendigungszeitpunkt maßgeblich sein, ob eine Beteiligung an den stillen Reserven vorgesehen ist (SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 182; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 203; wohl auch BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861: Rückkauf durch Genussrechtsinhaber nach Ablauf einer Sperrfrist jederzeit möglich, aber obiter dictum insoweit, weil die Beteiligung am Liquidationserlös fehlte). Da eine anteilige Beteiligung an den stillen Reserven genügt, ist es unschädlich, wenn die Genussrechtsinhaber nur einen Anteil am fiktiven Liquidationsgewinn erhalten, also keine Vergütung der stillen Reserven auf der Grundlage der Fortsetzungsprognose erfolgt.

Zweifelhaft ist, ob eine Rückzahlbarkeit vor der Liquidation zur Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 führt, wenn die Vergütung den Regelungen zur Einziehung von Gesellschaftsanteilen entspricht (so SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 244; GRIEGER, WM 1958, 914 [918]). Dann könnte man die Beteiligung an den stillen Reserven nicht verlangen, wenn die Gesellschafter im Fall ihres Ausscheidens vor der Liquidation nur den Buchwert ihrer Beteiligung als Abfindung erhalten. Gegen diese Interpretation spricht, dass die Buchwertklauseln, selbst wenn sie bei ihrer erstmaligen Vereinbarung zulässig sind (also keine grobe Unbilligkeit vorliegt, vgl. BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, BGHZ 116, 359 [368]), aber ihre Wirksamkeit verlieren, wenn in der Folgezeit ein grobes Missverhältnis zwischen Abfindung und wahren Wert der Beteiligung entsteht, nicht nichtig werden, sondern im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung unter Berücksichtigung von TuG eine Abfindung zu finden ist, die zwischen dem Buch- und dem Verkehrswert liegt (vgl. etwa BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, BGHZ 116, 359 [369]; v. 20.9.1993 – II ZR 104/92, BGHZ 123, 281 [288 f.]; v. 2.6.1997 – II ZR 81/96, BGHZ 135, 387 [390 ff.]; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1485 ff.; GROSSFELD, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 253 ff.; BACHER/SPIETH, GmbHR 2003, 517 [522 f.]). Auf diese Weise ist für den Gesellschafter als Eigenkapitalgeber die Teilnahme an den stillen Reserven – jedenfalls teilweise – sichergestellt. Da die Beteiligung an den stillen Reserven für das Genussrecht nicht vertragstypisch ist, wird man die Rspr. kaum auf sie erstrecken können (vgl. aber BGH v. 13.4.1995 – II ZR 132/94, WM 1995, 1277, für einen atypisch stillen Gesellschafter). Die Gleichstellungsklausel kann demnach allenfalls genügen, wenn sie – ausdrückl. oder konkludent – den Fall der Unwirksamkeit der gesellschaftsrechtl. Abfindung einbezieht oder die Abfindung die stillen Reserven zumindest teilweise berücksichtigt.

► *Langfristiger Rückzahlungsanspruch*: Die FinVerw. will bereits dann eine Einstufung als beteiligungsähnliches Genussrecht vornehmen, wenn die Rückzahlung des Genusskapitals vor der Liquidation nicht verlangt werden kann oder wenn der Rückzahlungsanspruch erst in ferner Zukunft (nach mindestens 30 Jahren) geltend gemacht werden kann (BMF v. 8.12.1986, BB 1987, 667; v. 27.12.1995, BStBl. I 1996, 49; zust. wohl VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173 [1179]; vgl. auch GRIEMLA, FR 2011, 853 ff. zu einem Versuch der teleologischen Interpretation dieses Ansatzes; krit. LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 115). Diese Auffassung ist jedoch weder mit dem klaren Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 vereinbar (vgl. BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 151; ANGERER, DStR 1994, 651 [652]; LORENZ, DStR 2000, 77; SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 244; KROSCHEWSKI, Stbg 2005, 341 [343]; FROT-

SCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 125; im Ergebnis auch EMDE, BB 1988, 1214 [1215]) noch kann man argumentieren, der zeitlich so hinausgeschobene Anspruch sei wirtschaftlich ohne Bedeutung, weil die Belastung der KapGes. dem durch alle anderen Inhaber langfristiger Forderungen (zB sog. perpetual bonds mit einer Laufzeit von bis zu 99 Jahren) entspricht (vgl. LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1855]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]).

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

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

► *Nachrangvereinbarung*: Eine Nachrangvereinbarung iVm. einer Verlustbeteiligung macht die Genussrechte nicht zu GmbH-Anteilen ähnlichen Beteiligungen, sondern ist eigenkapitalersetzenden Darlehen vergleichbar (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. I 2005, 861; BMF v. 8.12.1986, BB 1987, 667). Es fehlt an der Teilnahme an den stillen Reserven.

Einstweilen frei.

188–189

cc) Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös

190

Beteiligungsähnliche Genussrechte liegen nach dem Wortlaut der Norm nur vor, wenn die Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös kumulativ vereinbart wurde (BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 148; SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 239; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 116; ANGERER, DSrR 1994, 41 [42]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1853]; LORITZ, DSrR 2000, 77 [81]). Zweifelhaft ist, ob die FinVerw. an ihrer gegenteiligen Auffassung festhält. Der Nichtanwendungserlass in BMF v. 27.12.1995 (BStBl. I 1996, 49) legt aufgrund der Begr. nahe, dass die Nichtanwendung sich nur auf die Frage bezieht, wann eine Beteiligung am Liquidationserlös vorliegt (im Ergebnis ebenso ACHENBACH in DJPW, § 8 Abs. 3 Rn. 213, weil das Urt. eine vom Gesetz gedeckte allgemeine Aussage betreffe; zweifelnd auch CARLÉ/ROSNER, KÖSDI 2006, 15365 [15373]; vgl. auch BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852 zur Anwendung des insoweit deckungsgleichen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

191

Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 sind vom Abzugsverbot nur Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte von KapGes. betroffen. Das waren nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aF nur AG, KGaA und GmbH. Bei anderen Körperschaften ist die Behandlung von beteiligungsähnlichen Genussrechten str. Die FinVerw. versteht die Nennung der KapGes. nur als beispielhaft, weil Abs. 3 Satz 2 durch das Wort „auch“ eingeleitet werde und die Steuerkraft des Unternehmens auch in diesen Fällen gemindert sei (BMF v. 8.12.1986, BB 1987, 667 [668]). Die hM im Schrifttum sieht hier zutreffend keine Regelungslücke, die durch eine analoge Anwendung geschlossen werden müsste (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 150; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1158; SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 242; WASSERMAYER in KSM, § 20 EStG Rn. C 12; ANGERER, DSrR 1994, 41 [42 f.]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 126; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 106). Das Wort „auch“ bezieht sich nach seiner Stellung am Satzanfang auf Abs. 3 Satz 1 und verdeutlicht, dass auch die vGA und die Ausschüttung auf beteiligungsähnliche Genussrechte der Ergebnisverteilung gleichstehen, bezieht sich aber nicht auf die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, insbes. also nicht auf die Rechtsform der Körperschaft (SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 242). Systematisch spricht für diese Auslegung auch, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls von Bezügen aus „Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist“ spricht.

Durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) erhielt der Klammerzusatz in § 1 Abs. 1 Nr. 1 eine Ergänzung um die Worte „insbesondere Europäische Gesellschaften“. Genussrechte an ausländ. KapGes. fallen nach dieser – uE klarstellenden – Gesetzesänderung unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, wenn diese nach einem Rechtstypenvergleich inländ. KapGes. entspre-

KStG § 8 Anm. 191–194 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

chen (vgl. BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588).

192 **ee) Ausschüttung jeder Art**

Der Begriff der Ausschüttung iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ist mit dem Ausschüttungsbegriff der vGA identisch. Ein tatsächlicher Abfluss der Vergütung ist nicht erforderlich. Die Begr. einer Verbindlichkeit reicht aus (GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 152; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 204; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 108; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 182).

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

193 Einstweilen frei.

c) Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen

194 **aa) Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften**

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

Korrespondenzregelungen beim Ausschüttungsempfänger: Mit der Einf. der korrespondierenden Besteuerung für Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 durch das JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist Voraussetzung der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. des § 8b, dass die Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 Satz 2 nF bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG nF). § 8b Abs. 1 Satz 3 nF ordnet für die Freistellung von Dividenden nach einem DBA für ausländ. Körperschaften einen Treaty Override an, wenn die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 Satz 2 nF vorliegen. Im Ergebnis wird die Behandlung der inländ. Einkünfte von der Behandlung der Vergütung im Quellenstaat abhängig gemacht. Es liegt also eine Qualifikationsverkettung vor, die bei Dividenden bislang nur im Rahmen der Abkommensanwendung üblich war. Da der Klammerzusatz in § 8b Abs. 1 Satz 2 nF auf § 8 Abs. 3 Satz 2 insgesamt verweist, wären demnach nicht nur vGA, sondern auch Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 betroffen (GROTHER, RIW 2006, 898 [901]). § 8b Abs. 1 Satz 2 enthält jedoch eine abschließende Aufzählung derjenigen Bezüge und Einnahmen im ersten Halbs., für die das Korrespondenzprinzip gilt, aber keine Verweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, so dass Genussrechte nicht betroffen sind; die bisher hier vertretene andere Auffassung geht über den Wortlaut hinaus (aA SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2009, 629 [630]; HAARMANN, JbFStR 2012, 312; DÖTSCH/PUNG in DJPW, § 8 Rn. 36; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 149). Damit stellt sich auch nicht die im BFH-Beschluss v. 10.1.2012 (I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056) aufgeworfene Frage der Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override. Bei mittelbarer Genussrechtseinräumung über eine aus-

länd. KapGes. verlagert sich die Problematik in das AStG (dazu SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2009, 629 [632 ff.]; STRUNK/HAASE, BB 2007, 17 [18 ff.]).

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

bb) Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften

195

Im Inbound-Fall ist das Interesse eher gegenläufig. Die inländ. KapGes. will idR in Höhe der Vergütung für das Genusskapital einen BA-Abzug haben und die Vergütung soll nicht der KapErtrSt. unterliegen. Der ausländ. Investor unterliegt sowohl bei beteiligungsähnlichen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG) als auch bei obligationsartigen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG) der beschränkten StPflcht (LAULE, IStR 1997, 577 [578]).

cc) Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen

196

Nach den deutschen DBA besteht eine Berechtigung zum Einbehalt der KapErtrSt. typischerweise nur im Fall von Dividenden iSd. Art. 10 OECD-MA, nicht aber im Fall von Zinsen iSd. Art. 11 OECD-MA. Für die Auslegung der Abkommen ist zunächst zu klären, ob das einschlägige DBA selbst eine Definition enthält, wie der Begriff entsprechend Sinn der Regelung und Regelungszusammenhang zu verstehen ist; schließlich ist in Ermangelung eines eigenständigen Verständnisses im DBA auf das nationale Recht zurückzugreifen (LAULE, IStR 1997, 577 [578 f.]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.337; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, 659 ff.).

Der Rückgriff auf das nationale Recht sollte jedoch nur erfolgen, wenn der Begriff des Gesellschaftsanteils nicht abkommensrechtl. zu interpretieren ist (LAULE, IStR 1997, 577 [582]). Regelmäßig wird mit Blick auf die Verwurzelung im Quellenstaat eine unternehmerähnliche Stellung erforderlich sein (BECKER, StBp. 1994, 237 [238]: Beteiligung am Gewinn und Unternehmerrisiko). Genussrecht iSd. Dividendendefinition der DBA können nach hM nur solche Rechte sein, die dem Berechtigten einen Anteil am Gewinn als auch einem etwaigen Liquidationserlös der ausgebenden Gesellschaft gewähren (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.337; TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 10 Rn. 194 f., ALTEHOFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [324 f.]; SCHULZ, RIW 1992, 388 [389 f.]; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [341 f.]; FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.; v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.; offengelassen von FG Köln v. 23.5.1996 – 2 K 2536/94, EFG 1996, 836, rkr.; v. 29.4.1999 – 2 K 3998/95, EFG 1999, 1034, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.).

dd) Mutter-Tochter-Richtlinie

197

Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie sieht die Freistellung von Gewinnanteilen im Verhältnis qualifizierter Gesellschaften vor. § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt als Gewinnanteile idS alle Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1

EStG und schließt also alle Ausschüttungen auf eigenkapitalähnliche Genussrechte ein (WIDMAYER, IStR 2001, 337 [339]). Nicht begünstigt sind Veräußerungsgewinne bzw. Liquidationsausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 43b Rn. 7; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [343]). Voraussetzung der Beschränkung des Quellenbesteuerungsrechts ist eine Mindestbeteiligung am Nennkapital der KapGes. Unter diese Kategorie fällt das Genussrechtskapital nicht (WIDMAYER, IStR 2001, 337 [343]), so dass neben dem Genussrecht ein Gesellschaftsverhältnis bestehen muss.

198 **ee) Genussrechte im AStG**

Der Einsatz von Genussrechten kann auch unter dem Gesichtspunkt einer außenst. Abschirmwirkung von Interesse sein, wenn diese keine Beteiligung iSd. § 7 AStG vermitteln können bzw. Ausschüttungen auf Genussrechte zu den aktiven Einkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG führen. Wenn man davon ausgeht, dass Genussrechte mangels mitgliedschaftlicher Rechtsstellung keine Beteiligung iSd. § 7 AStG sein können (so etwa WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF; AStG, § 7 AStG Rn. 12; SCHEIBITZ, RIW 2003, 196 [197 f.]; STRUNK/HAASE, BB 2007, 17 [18 ff.]), was der hier vertretenen Ansicht entspricht, dass aus Sicht des Genussrechtinhabers auch in der StBil. keine Beteiligung, sondern ein Gläubigerrecht zu aktivieren ist (s.u. Anm. 240), kann man schlussfolgern, dass Genussrechtseinkünfte nicht zu den Gewinneinkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG zählen (WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, AStG, § 8 AStG Rn. 283; aA LEHFELDT in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, AStG, § 7 AStG Rn. 162: Bedeutungsähnlichkeit mit dem Begriff der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1; offen gelassen in BMF v. 2.12.1994, BStBl. I 1995, SonderNr. 1 Tz. 8.1.8: Ausschüttungen einschließlich der vGA).

199 Einstweilen frei.

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

a) Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung

Ausgewähltes Schrifttum bis 2000: SCHNEIDER/LANG/DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, JbFfStR 1984/1985, 495; BORST, Die zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsfolgen der geschäftlichen Betätigung eines Gesellschafters außerhalb seiner GmbH, BB 1990, 2236; GOSCH, Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 1995, 20; WASSERMAYER, Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in Gedächtnisschrift Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 541; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ verdeckte Gewinnausschüttung: Quo vadis?, DStZ 1998, 498; FROTSCHER, Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 23; SCHÖN, Die vGA – eine Bestandsaufnahme, in JAKOBS u.A. (Hrsg.), Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin 1998, 265; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; WASSERMAYER, Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis: Grundproblem der vGA, StBjB. 1997/98, 79; WASSERMAYER, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht? StBjB. 1998/99, 157; WASSERMAYER, Aktuelle Streitfragen zur grenzüberschreitenden verdeckten Gewinnausschüttung und zur verdeckten Einlage, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, Köln 1998, 363; WASSERMAYER, Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; HAAS, Verdeckte Gewinnausschüttung als lohn- und kapitalertragsteuerliches Problem, in KIRCHHOFF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, 447; MICHEL, Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH-

und Steuerrecht, Diss., Frankfurt/Main u.a. 1999; PAUS, Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1999, 1278; SÖFFING, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; WASSERMEYER, Veranlassung und Fremdvergleich, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, 405; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden Reichweite der steuerlichen verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1999, 2435; HARLE, Inkongruente Gewinnausschüttungen und Schütt-aus-Hol-Zurück, GmbHR 2000, 321; STARKE, Steuersenkungsgesetz: Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen zwischen Schwestergesellschaften, DB 2000, 2347;

Ausgewähltes Schrifttum ab 2001: HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; KUSSMAUL/KLEIN, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung? DStR 2001, 189; SCHIFFERS, Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2001, 885; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1166; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögenmehrungen, in HOMMELHOFF/ZÄTZSCH/ERLE (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, Festschrift für Wolf Müller zum 65. Geburtstag, München 2001, 397; WASSERMEYER, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, 633; BRIESE, Zur Steuersystematik einer vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2002, 787; DÖRNER, Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, Inf. 2002, 481; FROTSCHER, Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, FR 2002, 859; LANG, Das System der Ausschüttungen in der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2002, 1793; NEUMANN, Korrektur einer vGA außerhalb der Bilanz, GmbHR-StB 2002, 204; PAUS, Nachträgliche Gewinnerhöhung wegen nicht erkannter vGA? DStZ 2002, 787; RÄTKE, Anwendbarkeit und Rechtsfolgen des Fremdvergleichs in der Rechtsprechung des BFH, StuB 2002, 174; ROSE, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; STAIGER/SCHOLZ, Belastungswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, BB 2002, 2633; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, 1; WASSERMEYER, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; BRIESE, Zur Steuersystematik einer vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, 79; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Internationale Verrechnungspreise und formale Kriterien beim Institut der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 2307; FROTSCHER, „Zweistufige Gewinnermittlung“ und Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, 230; LANG, Die Korrektur der vGA außerhalb der Bilanz, DStZ 2003, 219; MARX, Steuerwirkungen bei der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 2003, 673; MARX, Möglichkeiten und Grenzen der Korrektur von Steuerbescheiden bei verdeckten Gewinnausschüttungen, StuB 2003, 337; PAUS, Nochmals: Auswirkungen einer nicht erkannten vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, 386; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; WASSERMEYER, Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, 234; WASSERMEYER, Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, in: Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 73; DÖRSCH, Sonderprobleme bei Gewinnausschüttungen während der 18-jährigen Übergangszeit: Mehrfachverwendung – Verdrängungswirkung von Einlagerückzahlungen, Der Konzern 2004, 406; JANSSEN, Tantiemen und verdeckte Gewinnausschüttungen, GStB 2004, 450; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, Diss., Köln 2004; SCHULTE/BEHNES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung von § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG, DB 2004, 1525; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung, in: Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Wien 2004, 195; WINTER, Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften mbH, GmbHR 2004, 1268; RÖDDER, Rechtsfolgen einschließlich Verständnis des Rückgriffstatbestandes, JbFfStR (55) 2004/2005, 103; BAREIS, Außerhalb der Steuerbilanz? Vom unklaren Denken zur Besteuerung nach Gutdünken, BB 2005, 354; BRIESE, Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen, DStR 2005, 272; BRIESE, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, 597; BUCIEK,

Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg. 2005, 60; GOSCH, Wechselbezügliches zwischen internationalen und nationalen Gewinnkorrekturvorschriften, in FS Korn, Bonn 2005, 391; SOMBROWSKI, Hinzuschätzungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe iSd. § 160 AO oder verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, StBp. 2005, 219; NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, Köln, 2. Aufl. 2006; BINDL, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 724; GÜNKEL, Zuwendungen an den Gesellschafter im Spannungsverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Sponsoring, JbFfStR 2005/2006, 693; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; RÜD, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 461 und 727; TETZLAFF/SCHALLOCK, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; WASSERMAYER, Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 565; BAREIS, Irrungen und Wirrungen bei verdecktem Einkommen (vGA) – Ein Gegenentwurf zur herrschenden Lehre, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 3; PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, in: Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 135.

200 aa) Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen nicht

Die vGA setzt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG voraus (s. Anm. 100). Die Regelung des Abs. 3 Satz 2 richtet sich mithin auf eine Minderung des Einkommens der KapGes., die sich ihrer äußeren Form nach als „normaler“ schuldrechtl. Vorgang darstellt, in Wirklichkeit aber mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt ist; die Regelung bestimmt insoweit, dass die Besteuerung dem wirtschaftlichen Gehalt (und nicht der äußeren Form) zu folgen hat: Der als (schuldrechtl.) Einkommensminderung behandelte Geschäftsvorfall ist nach Abs. 3 Satz 2 entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt als Vorteilsgewährung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses und mithin als Einkommensverwendung zu qualifizieren. Danach wird der auf der Ebene der KapGes. als Einkommensminderung behandelte Vorgang im Ergebnis als Ausschüttung an den Berechtigten behandelt (und insoweit der offenen Ausschüttung gleichgestellt, vgl. zB BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88). Auf der Ebene des Gesellschafters sind dementsprechend die Folgerungen zu ziehen, die sich aus einer Ausschüttung ergeben.

Zur gedanklichen Erfassung der aus einer vGA resultierenden Rechtsfolgen wurden verschiedene, kaum noch vertretene Theorien und Denkhilfen entwickelt („Fiktions-theorie“, vgl. zB BFH v. 15.11.1960 – I 189/59 S, BStBl. III 1961, 80; v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; zur Kritik s. DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 1975, 78 f.; DÖLLERER, JbFfStR 1972/73, 142 ff.; MESSMER, StBj. 1977/78, 65 (123 f.); ferner die „Aufteilungstheorie“, s. MEYER-ARNDT, DB 1967, 1281 ff. (1739 ff.); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 19 I). Die verschiedenen Ansätze führten letztendlich zu gleichen Ergebnissen und waren als gedankliche Hilfsmittel zur Erfassung des wirtschaftlichen Gehalts und der Reichweite der gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch nur bedingt geeignet (glA BREZING, FR 1979, 499; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 206).

Für die Frage nach der Rechtsfolge einer vGA auf der Ebene des KStSubjekts ist danach zu ermitteln, welcher Betrag des durch die Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschafteten Einkommens „verdeckt“ aus gesellschaftsrechtl.

Gründen verwendet worden ist. Beim Gesellschafter ist entsprechend zu fragen, welcher Betrag oder Vermögenswert ihm aus gesellschaftsrechtl. Gründen zugeflossen ist (Ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 207).

bb) Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft

(1) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung 201

Mit Blick auf die Rechtsfolgen der vGA hat sich in der BFH-Rspr. seit der Veröffentlichung der Urteile des BFH v. 29.6.1994 (I R 137/93, BStBl. II 2002, 366) und BFH v. 4.12.1996 (I R 54/95, GmbHR 1997, 317) eine Entwicklung vollzogen, die die FinVerw. jahrelang nicht zur Kenntnis nehmen wollte und erst mit Ergehen des BMF-Schreibens v. 28.5.2002 (BStBl. I 2002, 603) nachvollzogen hat (zur Kritik s. insbes. WASSERMAYER, GmbHR 2002, 1; zur Bedeutung der Kritik s. KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil C Rn. 357). Die vom BFH fortentwickelten Grundsätze, die immer stärker von der Auffassung der FinVerw. und ihren einschlägigen Weisungen abwichen, betrafen sowohl die Frage des Gegenstands der Korrektur als auch die systematische Einordnung der Rechtsfolgen einer vGA. Unbeschadet der weitergehenden Diskussion ist für die Praxis von den nachfolgenden Grundsätzen auszugehen.

(2) Einkünfte als Gegenstand der Korrektur 202

Einkünftekorrektur, nicht Einkommenskorrektur: Nach dem Wortlaut der Regelung in Abs. 3 Satz 2 mindern vGA „das Einkommen“ der KapGes. nicht. Diese Formulierung könnte den Schluss nahe legen, dass als Rechtsfolge der vGA eine Einkommenskorrektur stattfindet; sind die Tatbestandsmerkmale der vGA erfüllt, ist jedoch – entgegen dem Wortlaut der Norm – eine Korrektur nicht erst auf der Ebene des Einkommens, sondern bereits auf der Ebene der Einkünfte vorzunehmen (s. Anm. 204).

BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 21.12.1994 – I R 65/94, HFR 1995, 445; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 420; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 395; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 215a; FROTSCHER, FR 2003, 230; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603; krit. BAREIS, BB 2005, 354; REISS, StuW 2003, 21; REISS, StuW 1996, 337; WEBER-GRELLET, BB 2005, 34 (38); aA SCHWEDHELM in STRECK VII, § 8 Rn. 280; PAUS, DSStZ 2002, 787; MARX, DB 2003, 673 (675); PAUS, DSStZ 2003, 386.

► *Die Funktion der Korrekturvorschrift* in Abs. 3 Satz 2 – insbes. der Vergleich mit den Vorschriften über die Entnahme in § 4 Abs. 1 EStG – legt uE den Schluss nahe, dass die Rechtsfolgen der vGA auf der Ebene der Einkünfteermittlung zu ziehen sind; andere Ansatzpunkte für die Bestimmung des Gegenstands der Korrektur überzeugen nicht (instruktiv OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 225 ff. mwN). Die Rspr. – und nach langen Jahren des Zögerns nunmehr auch die FinVerw. – sehen daher in Abs. 3 Satz 2 eine Gewinnermittlungsvorschrift bzw. Einkünfteermittlungsvorschrift und keine Einkommensermittlungsvorschrift (grundlegend: BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603; krit., aber im Erg. zust. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 240; aA SCHWEDHELM in STRECK VII, § 8 Rn. 280).

► *Bedeutung der Korrektur:* Die Frage, ob als Rechtsfolge der vGA eine Einkommens- oder Einkünftekorrektur stattfindet, hat Bedeutung für die GewSt., da § 7 GewStG an den „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nicht an den Gesamtbetrag der Einkünfte oder das Einkommen anknüpft (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 240; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 396; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu

§ 8 Rn. 217). Die Einkünftekorrektur wegen einer vGA, die sich im Gewinnbereich der KapGes. vollzieht, führt daher immer auch zu Folgewirkungen bei der Gewerbe(ertrag)steuer (WASSERMAYER in OESTREICHER, Internationale Verrechnungspreise, 2003, 73 [77]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 221 f., 240; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 396).

203 (3) Ansatzpunkt der Korrektur

Geschäftsvorfallbezogenheit der verdeckten Gewinnausschüttung: Die Korrektur der vGA setzt nicht beim bilanziellen Saldo, sondern beim einzelnen Geschäftsvorfall an, der sich als gesellschaftlich veranlasste Gewinnverlagerung auf den Gesellschafter darstellt (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490); Abs. 3 Satz 2 knüpft daher seine Rechtsfolgen stets an die aus dem maßgeblichen Einzelgeschäft resultierende – und daher idR eindeutig quantifizierbare – Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Eine Korrektur im Schätzungswege – bei nicht eindeutig quantifizierbarer Minderung des Unterschiedsbetrags – ist nur in Ausnahmefällen möglich, wenn die die Minderung verursachenden Umstände nicht mehr eindeutig festgestellt werden können (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801).

► *Tatsächliches, nicht aber fiktives Geschehen maßgeblich:* Durch das Ansetzen am jeweiligen Geschäftsvorfall macht die Rspr. deutlich, dass der sog. Fiktionstheorie (s. Anm. 200) der Boden entzogen ist. Einkunftstatbestände können nur durch ein tatsächliches oder rechtliches, nicht aber durch ein vorgestelltes Geschehen verwirklicht werden (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

► *Erstattungsansprüche der Gesellschaft ohne Einfluss auf den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen:* Der Ansatz beim einzelnen Geschäftsvorfall ist unabhängig von etwaigen Erstattungsansprüchen der Gesellschaft. Die Rechtsfolgen der vGA sind auch dann zu ziehen, wenn die KapGes. Leistungen, die mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt sind, aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen zurückfordern könnte. Ein Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegen ihren Gesellschafter ist Einlageforderung, der das Einkommen der Gesellschaft nicht erhöht und aus diesem Grund der Annahme einer Vermögensminderung auf Seiten der Gesellschaft nicht entgegensteht (BFH v. 13.10.1999 – I B 164/98, BFH/NV 2000, 749; v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; s. auch BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815; v. 19.7.1996 – I B 29/95, BFH/NV 1997, 151, betr. Ansprüche nach § 31 GmbHG).

► *Saldobetrachtung als Ausnahme:* In Sonderfällen kann es im Ergebnis auch zu einer (bilanziell) saldierenden Betrachtung kommen, etwa wenn durch den Geschäftsvorfall, der sich als partielle Gewinnverlagerung auf den Gesellschafter darstellt, der Gesellschaft ein gleichzeitiger bilanzieller Vermögensvorteil erwächst; in diesem Fall erscheint es geboten, die aus einem Geschäftsvorfall resultierende zeitgleiche bilanzielle Vermögensminderung und -mehrung saldierend einander gegenüber zu stellen (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 398, zur Aktivierung von Forderungen im Rahmen eines partiell gesellschaftlich veranlassten Versicherungsvertrags zugunsten des GesGf.; s. auch Anm. 210 zur saldierenden Betrachtung bei Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase). Keine bilanzielle Saldobetrachtung, sondern eine lediglich rechnerische Saldierung findet statt, wenn im Rahmen der Ermittlung einer Vermögensminderung den von der KapGes. getätigten, gesellschaftlich veranlassten Aufwendungen (ggf. fiktive) Kostenbeiträge gegengerechnet werden und der Saldo um einen Gewinnzuschlag zzgl. USt. erhöht wird (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05,

GmbHHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge, m. Anm. GOSCH, BFH-PR 2007, 257, und Anm. HOFFMANN, GmbHHR 2007, 662).

(4) Durchführung der Korrektur

Einkünftekorrektur außerhalb der Steuerbilanz: Sinn und Zweck des Abs. 3 Satz 2 ist es, dem Steuerbilanzgewinn durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen – dh. Minderungen oder verhinderte Mehrungen des sog. Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG – wieder hinzuzurechnen. Damit wird erreicht, dass das verteilte Einkommen der KapGes. – als Vermögensminderung auf gesellschaftlicher Ebene – auch dann der Besteuerung unterliegt, wenn es nicht offen, sondern verdeckt ausgeschüttet wird.

► *Zweistufige Gewinnermittlung:* Die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 wirkt nach diesen Grundsätzen zwar gewinnerhöhend, die Gewinnerhöhung selbst ist indes außerhalb der StBil. durch eine Hinzurechnung zum Steuerbilanzgewinn durchzuführen (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 17.10.2001 – I R 103/00 BStBl. II 2004, 171; zu den Hintergründen der Entscheidungen s. WASSERMEYER, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 541 [550 f.]). Die notwendige Korrektur vollzieht sich danach in zwei Schritten:

▷ *Auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung* ist die Vermögensminderung mit Hilfe der StBil. und der GoB zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufzustellen ist; der so ermittelte Steuerbilanzgewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich beim Ansatz des Aufwands als Ausschüttung bzw. bei der Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergibt. Die Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) besteht aus dem ggf. sich ergebenden Differenzbetrag (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801; v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366). Im Regelfall (eine Ausnahme besteht bei der verhinderten Vermögensmehrung) setzt die Minderung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung einen betrieblich veranlassten Aufwand voraus, ohne den die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung) nicht denkbar ist.

▷ *Auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung* wird der entsprechend den bilanzrechtl. Vorschriften ermittelte Unterschiedsbetrag durch die nach dem KStRecht gebotene Hinzurechnung korrigiert, wenn die Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Bei der Hinzurechnung von vGA wird damit im Ergebnis nicht anders verfahren als bei der Korrektur des Unterschiedsbetrags durch Einlagen, Entnahmen, nicht abziehbare BA, stfreie Einkünfte und Einnahmen und Hinzurechnungen nach §§ 1, 10 Abs. 2 AStG (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 247; WASSERMEYER, IStR 2001, 633; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 29).

► *Innerbilanzielle Sichtweise überholt:* Einer im Schrifttum früher wiederholt geäußerten Auffassung, nach der eine vGA innerhalb der StBil. zu korrigieren sei und damit den Steuerbilanzgewinn erhöhe (s. etwa WASSERMEYER, DB 1987, 1113; MEYER-SIEVERS, DStR 1990, 543; QUANTSCHNIGG, DStJG Bd. 14 [1991], 47; SCHÄFER, DStZ 1995, 364) ist vor dem Hintergrund der nunmehr gefestigten höchstrichterlichen Rspr. nicht zu folgen (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 395; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 424; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8

KStG Rn. 214; PRINZ, DStJG 34 (2011), 135 [144]), auch wenn diese Sichtweise aus verschiedenen Perspektiven heraus immer wieder argumentativ belebt wird (s. etwa BAREIS, DB 2010, 2637; BAREIS, BB 2005, 354; REISS, StuW 2003, 21; PAUS, DStZ 2003, 386; PAUS, DStZ 2002, 787). Entgegen den die innerbilanzielle Sichtweise favorisierenden Auffassungen ist Abs. 3 Satz 2 keine Bilanzierungsvorschrift. Die innerbilanzielle Sichtweise negiert ferner die Notwendigkeit, dass sich auch eine letztlich als vGA zu qualifizierende Vorteilszuwendung der KapGes. an den Gesellschafter nach den Grundsätzen des Zivil- und Handelsrechts zunächst in der Bilanz niederschlagen (und das Vermögen der KapGes. zu Recht mindern) muss und erst im zweiten Schritt – außerhalb des vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. bestimmten Bereichs – korrigiert werden kann.

► *Die Bedeutung des Meinungsstreits* zwischen der hM und der innerbilanziellen Sichtweise ist zu relativieren, denn bei vGA, die keine Bilanzpositionen betreffen (zB überhöhte Gesamtausstattung des GesGf.; Nutzungsüberlassung unter Wert), spielt es betragsmäßig im Ergebnis keine Rolle, ob die Korrektur innerhalb oder außerhalb der stl. GuV ansetzt. Auch bei zu überhöhtem Preis erworbenen abnutzbaren WG des Anlagevermögens macht es im Ergebnis keinen Unterschied, ob mit der hM die überhöhte AfA außerhalb der Bilanz oder mit der innerbilanziellen Sichtweise der aktivierte Wertansatz des WG gleichsam „an der Wurzel“ korrigiert würde. Nur in einzelnen Fällen kommt dem Meinungsstreit Bedeutung zu, etwa wenn Passivposten (zB Tantiemerrückstellungen; Rückstellungen für eine betr. Versorgungszusage) im VZ der überhöhten Zuführung aus verfahrensrechtl. Gründen nicht mehr korrigiert werden können (vgl. BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO; s. hierzu auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 396 sowie die krit. Äußerungen von HOFFMANN, GmbHR 2008, 47; BAREIS, FR 2008, 539; BAREIS, DB 2010, 2637). Dann könnte – entsprechend der innerbilanziellen Sichtweise – eine Korrektur nur nach den Grundsätzen der Rspr. zum formellen Bilanzzusammenhang in einem späteren, noch offenen VZ vorgenommen werden; nach der hM unterbleibt hingegen zunächst eine außerbilanzielle Hinzurechnung, da eine zeitliche „Verlagerung“ der vGA in den ersten noch offenen VZ nicht möglich ist. Die Rspr. lässt zudem eine erfolgswirksame Berichtigung des Bilanzansatzes nur insoweit zu, als auch zivilrechtl. keine Verbindlichkeit bestand (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; s. auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 396; krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 422 f.)

► *Maßgeblichkeitsgrundsatz ist für verdeckte Gewinnausschüttungen unerheblich:* Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. führt vor diesem Hintergrund zwar dazu, dass eine (zivil- und handelsrechtl. wirksame) vGA in der HBil. als Minderung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewiesen wird und dem auf der 1. Stufe der Einkünftermittlung ein entsprechender Ausweis in der StBil. folgt; die anschließende Korrektur außerhalb der StBil. erfolgt indes ohne Rücksicht auf die Maßgeblichkeit, da der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur für die StBil., nicht aber für die Ermittlung der Einkünfte oder des Einkommens gilt. Die Hinzurechnung der vGA bei der Einkünftermittlung führt daher auch nicht zu einem Verstoß gegen den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Dies gilt im Übrigen auch, soweit die vGA zivil- und handelsrechtl. unwirksam ist. Der dadurch entstehende Rückforderungsanspruch ist Einlage in die KapGes.; sie ändert nichts an der Qualifizierung des Vorgangs als vGA. Auch in diesen Fällen erfolgt die Korrektur daher nicht innerhalb der StBil.

durch steuerwirksame Aktivierung eines Rückforderungsanspruchs, sondern außerbilanziell durch Hinzurechnung bei der Einkünfteermittlung (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 397; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 215).

Einstweilen frei.

205

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

206

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

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

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

- ▷ *Befindet sich das im Laufe des Wirtschaftsjahres über Wert angeschaffte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag nicht mehr im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft,* liegt eine Vermögensminderung um den Betrag vor, um den der Kaufpreis über dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Der Differenzbetrag ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen.
- ▷ *Befindet sich das über Wert gekaufte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft,* ist es – da anderenfalls die AfA-Bemessungsgrundlage überhöht wäre – nach hM nur mit den unter fremden Dritten üblichen AK zu aktivieren. In Höhe der Differenz zum tatsächlich gezahlten Betrag kommt es zu einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Aufwand, der als vGA gilt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; ebenso BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 42; zust. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 485; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 220a; WASSERMEYER, DB 2002, 2668; diff. LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 706; MARX, DB 2003, 673 [677]; aA noch WASSERMEYER, BB 1989, 1382, der sich für einen Ansatz des tatsächlichen Kaufpreises und eine anschließende

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

► *Nachträgliche Korrektur:* Kann die Veranlagung für das Wj. der Anschaffung nach den Vorschriften der AO nicht mehr berichtigt oder geändert werden, ist das WG im Wj. des ersten offenen VZ mit dem Wert zu bewerten, der sich unter Berücksichtigung der Abschreibungen bezogen auf die unter Fremden üblichen AK ergibt. Die sich hierbei ergebende Vermögensminderung stellt die vGA dar, die im Jahr der ersten noch offenen Bilanz außerbilanziell hinzuzurechnen ist (glA BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 43; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 707.3; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 256; aA FROTSCHER, FR 2002, 859 [865]).

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

Unangemessene Nutzungsentgelte: Die gleichen Grundsätze gelten, wenn eine KapGes. Dienste, Kapital oder WG des Gesellschafters gegen unangemessen hohes Entgelt nutzt; eine solche unangemessene Preisgestaltung ist in der Praxis nicht selten auch zwischen Schwestergesellschaften zu beobachten (näher s. Anm. 263). In diesen Fällen stellen die unangemessenen Entgelte zwar in voller Höhe BA dar, die den Unterschiedsbetrag mindern, jedoch ist der unangemessene Teil der Entgelte dem Gewinn als vGA außerhalb der StBil. wieder hinzuzurechnen. Die Frage eines Wertansatzes in der Bilanz stellt sich in diesem Zusammenhang nicht, da es regelmäßig an einem zum BV gehörenden, aktivierbaren WG fehlt (glA OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 257).

207 Einstweilen frei.

208 **(6) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung**

Auch bei Passivposten außerbilanzielle Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen: vGA im Bereich der Passivposten der Bilanz erfordern dem Grunde nach ebenso wie Aktivposten eine außerbilanzielle Korrektur bei der Gesellschaft, wenn deren Einkommen aufgrund von gesellschaftlich veranlassten Vorgängen gemindert worden ist. Ist eine Vereinbarung mit dem Gesellschafter, die in der StBil. zu einer Passivierung geführt hat (Verbindlichkeit oder Rückstellung), ganz oder teilweise als vGA zu beurteilen, hat dies auf die Passivierung der Verpflichtung indes keinen Einfluss. Das BV ist in der StBil. zutreffend ausgewiesen; der gebildete Passivposten selbst ist im Hinblick auf die vGA nicht zu korrigieren. Mit BMF v. 28.5.2002 (BStBl. I 2002, 603 – Tz. 7) hat sich die FinVerw. der BFH-Rspr. für den Bereich der Korrekturen bei Passivposten angeschlossen.

► *Sonderfall: Handels- oder steuerrechtl. unzulässige Rückstellungsbildung:* Keine vGA liegt dagegen vor, wenn eine Rückstellung entweder aufgrund handelsrechtl. Vorschriften nicht gebildet werden durfte; in diesem Fällen erfolgt die notwendige Korrektur durch Auflösung der in der HBil. und/oder StBil. gebildeten unzulässigen Rückstellung. Darin liegt keine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG; der Tatbestand der vGA ist nicht erfüllt. Eine Korrektur ist in der ersten noch offenen Bilanz vorzunehmen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 228). Bedeutsam sind in diesem Zusammenhang insbes. die Fälle der unter Verstoß gegen die Regelungen des § 6a Abs. 1 und 3 EStG zugesagten Pensionen; ist die Rückstellung für eine derart fehlerhafte Pensionszusage innerbilanziell („an der Wurzel“) aufzulösen, fehlt es an einer stl. zu berücksichtigenden BA und damit an einer für die Annahme der vGA erforderlichen Vermögensminderung (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 409; krit. WEBER-GRELLET, FR 2004, 216).

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

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

- *Teilbetrag I:* In Höhe der vGA ist ein sog. Teilbetrag I zu bilden, und zwar unabhängig davon, ob ein entsprechender Betrag im Rahmen der Einkommensermittlung der Gesellschaft hinzugerechnet worden ist.
- *Teilbetrag II:* In einem sog. Teilbetrag II ist festzuhalten, in welchem Umfang der Teilbetrag I bei der Einkommensermittlung dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnet worden ist.
- *Die Teilbetragsberechnung als Folge einer vGA ist für jeden betroffenen Passivposten gesondert vorzunehmen;* dh., dass ebenso viele Teilbetragsberechnungen fortzuführen sind, wie es vGA gibt.
- *Die Teilbeträge I und II sind entsprechend der Entwicklung des betroffenen Passivpostens in der StBil. fortzuschreiben und aufzulösen,* soweit auch die passivierte Verpflichtung in der StBil. gewinnerhöhend aufzulösen ist.
- *Die Gewinnerhöhung,* die sich durch die Auflösung der Verpflichtung in der StBil. ergibt, ist, soweit sie anteilig auf den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Teil der Verpflichtung entfällt, bis zur Höhe des aufzulösenden Teil-

betrags II außerhalb der StBil. vom Steuerbilanzgewinn zur Vermeidung einer doppelten Erfassung abzuziehen.

► *Stellungnahme:* Der von der FinVerw. betreffend vorgenommenen Differenzierung zwischen dem gesellschaftsrechtl. veranlassten Teil der Verbindlichkeit oder Rückstellung (= Teilbetrag I) und dem Betrag der tatsächlich vorgenommenen außerbilanziellen Korrektur (= Teilbetrag II) ist vor allem unter praktischen Gesichtspunkten zu folgen (zu systematischen Bedenken gegen die Teilbetragsberechnung s. KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 63 f.). Mit ihr sind die Rechtsfolgen der vGA im Zeitpunkt der Auflösung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen korrekt („spiegelbildlich“) nachzuvollziehen, wenngleich die mit der Teilbetragsberechnung vollzogene (Gegen-)Berichtigung letztlich nicht auf einer Rechtsgrundlage basiert, sondern allenfalls mit einer Analogie zu Abs. 3 Satz 2 zu rechtfertigen ist (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 408 mwN; GOSCH, StBp. 2002, 313; s. auch WASSERMAYER, GmbHR 2002, 617; NEUMANN, GmbHR 2002, 996). Die Teilbetragsberechnung ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen bisher noch nicht nach Maßgabe der einschlägigen höchstrichterlichen Rspr. und der FinVerw. verfahren wurde (BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 44). Danach ist Folgendes zu beachten:

- Steht die vGA im Zusammenhang mit einer passivierten Verpflichtung, ist diese in der Schlussbilanz des ersten offenen Wj. nach den nachfolgend dargestellten Grundsätzen in der StBil. auszuweisen. Soweit die sich danach ergebende Minderung des Steuerbilanzgewinns wirtschaftlich auf das laufende Wj. entfällt, ist eine dieses Wj. betreffende vGA entsprechend den Grundsätzen in BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 zu behandeln.
- Bis zur Höhe des Betrags, zu dem die Minderung des Bilanzgewinns wirtschaftlich nicht auf das laufende Wj. entfällt, sind Beträge, die in den Vorjahren als vGA erfasst worden sind, im Rahmen der Einkommensermittlung dem Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen.
- Die in den Vorjahren und im laufenden Jahr tatsächlich als vGA erfassten Beträge sind die ersten Zugänge zum Teilbetrag II.
- Der Teilbetrag I ergibt sich zum Schluss des laufenden Wj. in Höhe des Betrags, zu dem die Verpflichtung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist.

Zuständigkeit für die Durchführung der Teilbetragsberechnung: Die Teilbetragsberechnung ist durch die FÄ für die KapGes. vorzunehmen (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 406; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 270). Eine bescheidmäßige (gesonderte) Feststellung der jeweiligen Beträge findet indes nicht statt. Für die KapGes. kann es im Einzelfall sinnvoll sein, ihrerseits eine „parallele“ Teilbetragsberechnung anzulegen und fortzuführen, um die von der FinVerw. errechneten Beträge überprüfen zu können (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 406; GOSCH, StBp. 2002, 313; WASSERMAYER, GmbHR 2002, 617; DÖRNER, Inf. 2002, 481).

209 Einstweilen frei.

210 (7) Einzel- und Problemfälle zur Teilbetragsberechnung

Verdeckte Gewinnausschüttung bei laufenden Betriebsausgaben: Sind Aufwendungen, die als laufende BA gebucht wurden, als vGA zu qualifizieren, ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung um den Betrag, der im laufenden Wj.

den Steuerbilanzgewinn und damit das Einkommen gemindert hat, vorzunehmen. In Höhe des Hinzurechnungsbetrags liegen bei der KapGes. eine Ausschüttung und beim Gesellschafter Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Eine Teilbetragsberechnung ist insoweit nicht erforderlich (s. BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 10).

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Passivierung von Verpflichtungen:

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

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

Beispiel 1 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 11 ff.): In der StBil. für das Wj. 01 ist für eine Tantiemezusage an den GesGf. eine Tantiemerückstellung von 70 000 € gebildet worden; die Tantieme ist zum 30.6.02 fällig und wird zu diesem Zeitpunkt ausgezahlt. Die durch die gebildete Rückstellung eingetretene Vermögensminderung ist (unstreitig) iHv. 20 000 € eine vGA. Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist für das Wj. 01 gewinnmindernd eine Tantiemerückstellung iHv. 70 000 € zu bilden. Im Zuge der Einkommensermittlung für 01 kommt es zur Hinzurechnung der vGA von 20 000 €. Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wj. 01 jeweils auf 20 000 €. In Folge der Auszahlung in 02 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind ebenfalls aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf der Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 70 000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 20 000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

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

Beispiel 2 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 15 ff.): Dem GesGf. ist für das Wj. 01 eine Tantieme von 20 000 € zugesagt worden, die (zulässigerweise) am 31.1.03 fällig gestellt und ausbezahlt wird. Die durch die Rückstellung eintretende Vermögensminderung stellt zu 50 % eine vGA dar. In der StBil. für das Wj. 01 ist eine Tantiemerückstellung von 18 960 € gebildet und für das Wj. 02 auf 20 000 € aufgestockt worden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG, Aufzinsungsbetrag). Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist am Schluss des Wj. 01 eine Tantiemerückstellung iHv. 18 960 € und am Schluss des Wj. 02 iHv. 20 000 € auszuweisen. Im Zuge der Einkommensermittlung für 01 kommt es zur Hinzurechnung von 9 480 € und für 02 von 520 € (50 % des Aufstockungsbetrags von 1 040 €). Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wj. 01 jeweils auf 9 480 € und erhöhen sich am Schluss des Wj. 02 um jeweils 520 € auf jeweils 10 000 €. In Folge der Auszahlung in 03 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf der Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 20 000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 10 000 €) im Jahr 03 zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

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

► *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen voll werthaltigen Anspruch:* Verzichtet der GesGf. auf einen werthaltigen Forderung, wird die gewinnwirksame Auflösung der Forderung bei der KapGes. in gleicher Höhe durch ei-

ne (verdeckte) Einlage des Gesellschafters (s. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) neutralisiert. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Beim GesGf. kommt es zu einem stl. relevanten Zufluss; der Verzicht auf eine Forderung nach deren Entstehung ist Einkommensverwendung. Der zugeflossene Vorteil ist als Einnahme aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, soweit es sich bei der Forderung um eine vGA handelt; im Übrigen liegen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit vor (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 427 f.; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 706; krit. KORN, KÖSDI 2002, 13343; s. hierzu auch BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 19 ff.).

► *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen nicht voll werthaltigen Anspruch:* Der Forderungsverzicht des Gesellschafters führt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer verdeckten Einlage, die die AK der Beteiligung erhöht; als Wert der Einlage ist der tatsächliche Wert der Forderung, nicht ihr Nennbetrag und auch nicht der als Verbindlichkeit passivierte Betrag anzusetzen (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Soweit die vGA (in Höhe des Teilbetrags II) außerbilanziell hinzugerechnet wird, ist die durch den Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung entstandene Gewinnerhöhung nach Auffassung des FinVerw. aus Gründen der Billigkeit außerbilanziell zu mindern (BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 23; zust. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 437 ff.; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 229c mwN). Zu keiner Minderung kommt es, wenn die vGA im Jahr der Bildung der Tantiemerrückstellung bzw. -verbindlichkeit nicht zugerechnet worden war. Auf der Ebene des Gesellschafters kommt es aufgrund des Verzichts in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zum Zufluss. Dieser führt im Verhältnis des Teilbetrags I zur Rückstellung zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. In Höhe der Einlage erhöhen sich die stl. AK der Beteiligung.

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsrückstellungen: Gerade bei Pensionsrückstellungen kommt der (Fort-)Führung der Teilbeträge I und II in der Praxis eine maßgebliche Bedeutung zu, da in diesen Fällen regelmäßig eine längere Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Feststellung einer vGA (etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung) und ihrem tatsächlichen Abfluss (mit Beginn der Pensionszahlung) liegt. Mit Blick auf die Rechtsfolgen einer vGA ist zwischen Pensionsrückstellungen in der Anwartschaftsphase und Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase zu unterscheiden.

► *Pensionsrückstellungen in der Anwartschaftsphase:*

Beispiel 3 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 21 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine endgehaltsabhängige Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden. Im Wj. 01 war eine Pensionsrückstellung von 10 000 € zu bilden. Im Wj. 02 waren 12 000 € zuzuführen. In Folge einer Gehaltsabsenkung im Wj. 03 war die Rückstellung um 2 000 € auf 20 000 € aufzulösen. Im Wj. 04 kommt es zur Zuführung von 10 000 € auf 30 000 €. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist eine Pensionsrückstellung auszuweisen. Am Schluss des Wj. 01 beträgt diese 10 000 €, am Schluss des Wj. 02 beträgt sie 22 000 €, am Schluss des Wj. 03 beträgt sie 20 000 € und am Schluss des Wj. 04 beträgt sie 30 000 €. Die jeweiligen Zuführungen bzw. die Auflösung wirken sich in der StBil. gewinnmindernd bzw. gewinnerhöhend aus. Im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 01 kommt es zur Hinzurechnung von 40 % von 10 000 € = 4 000 € und für das Wj. 02 zur Hinzurechnung von 40 % von 12 000 € = 4 800 €. Die Teilbeträge I und II betragen am Schluss des Wj. 01 jeweils 4 000 € und am Schluss des Wj. 02 je-

weils 8800 €. Im Wj. 03 kommt es in der StBil. in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung von 2000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (8800 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (22000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 2000 € = 800 €). Die Gewinnerhöhung von 2000 € in der StBil. 03 ist außerhalb der StBil. im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 03 bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern. Die Minderung beträgt 800 €. Der Teilbetrag I iHv. 8800 € ist ebenfalls um 800 € aufzulösen und in Höhe des Restbetrags von 8000 € fortzuführen. Der Restbetrag des Teilbetrags II beträgt nach Abzug von 800 € 8000 €. Im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 04 kommt es zur Hinzurechnung von 40 % von 10000 € = 4000 €; der Teilbetrag I und der Teilbetrag II betragen jeweils 12000 €.

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

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

Beispiel 4 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 30 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die am Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100000 € zu bilden ist. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt

- a) auf 40000 €
- b) auf 2000 €.

Am 1.1.16 tritt planmäßig der Versorgungsfall ein; als Pensionsleistungen werden jährlich 7500 € (625 € im Monat) ausbezahlt, die Pensionsrückstellung am Schluss des Wj. 16 beläuft sich auf 93000 €. Im Wj. 16 kommt es in der StBil. in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung um 7000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40000 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (100000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 7000 € = 2800 €). Die Gewinnerhöhung in der StBil. des Wj. 16 ist im Rahmen der Einkommensermittlung für den VZ 16 außerhalb der StBil. bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern.

Im Unterfall a) mindert sich der Teilbetrag II um 2800 € auf 37200 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 4200 € (7000 € ./. 2800 €) ergibt. Der Restbetrag des Teilbetrags II von 37200 € ist fortzuführen. Im Unterfall b) mindert sich der Teilbetrag II um 2000 € auf 0 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 5000 € (7000 € ./. 2000 €) ergibt. Eine Fortführung des Teilbetrags II entfällt. Die Pensionszahlungen führen im Wj. 16 zu laufenden BA iHv. 7500 €. Diese sind iHv. 3000 € (= 40 % von 7500 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dieser Betrag ist dem Steuerbilanzgewinn insoweit hinzuzurechnen, wie er die Differenz aus aufzulösendem Teilbetrag I und aufzulösendem Teilbetrag II übersteigt. Im Unterfall a) beträgt die Hinzurechnung 3000 € ./. (2800 € ./. 2800 €) = 3000 €. Im Unterfall b) beträgt sie 3000 € ./. (2800 € ./. 2000 €) = 2200 €. Im Ergebnis kommt es daher im Unterfall a) und im Unterfall b) zu einer effektiven Hinzurechnung von 200 € (= 40 % von 500 € Mehraufwand gegenüber der Rückstellungsauflösung). Auf der Ebene des Gesellschafters führen die zufließenden Pensionszahlungen im VZ 16 in Höhe des Verhältnisses des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40000 €) zur Pensionsrückstellung zu diesem Zeitpunkt

(100 000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen von 3 000 € (= 40 % von 7 500 €) und in Höhe des Restbetrags von 4 500 € zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

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

Beispiel 5 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 36 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist (unstreitig) iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 40 000 €. Am 1.1.16 stirbt der GesGf.

Die auszubuchende Verpflichtung erhöht den Steuerbilanzgewinn des Wj. 16 um 100 000 €. Diese Gewinnerhöhung in der StBil. ist im Verhältnis des Teilbetrags I von 40 000 € zum Rückstellungsbetrag von 100 000 € (= zu 40 % = 40 000 €) außerhalb der StBil. im Rahmen der Einkommensermittlung der Veranlagung des Wj. 16 bis zur Höhe des Teilbetrags II (40 000 €) zu mindern. Der Teilbetrag I ist ohne Auswirkung auf die Einkommensermittlung aufzulösen.

- ▶ *Fälligwerden der Hinterbliebenenversorgung:*

Beispiel 6 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 36 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Alters- und Hinterbliebenenversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 40 000 €. Am 31.12.16 stirbt der GesGf. Die Witwenversorgung (60 % der Altersversorgung) führt zu einer Pensionsrückstellung von anfangs 190 000 €.

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

211–213 Einstweilen frei.

214 (8) Passivierung unwirksamer Verpflichtungen

Ist eine vertragliche Vereinbarung zwischen der KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter zivilrechtl. unwirksam, indiziert dies regelmäßig eine mangelnde Ernsthaftigkeit schuldrechtl. Leistungsverpflichtungen. In einem solchen Fall führt die Zahlung bzw. Passivierung eines bspw. in einem unwirksamen Kaufvertrag vereinbarten „Kaufpreises“ durch die KapGes. zu einer

vGA und die Übertragung der WG durch den Gesellschafter zu einer Einlage (BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, GmbHR 1999, 667; zust. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 486).

(9) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung

215

Aktuelle Rechtslage (ab VZ 2008) – Teileinkünfteverfahren: Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Regelungen des Teileinkünfteverfahrens verändert sich die Einkommenswirkung von vGA gegenüber dem vor 2008 geltenden Rechtszustand dem Grunde nach nicht. Allerdings wirkt sich die ab VZ 2008 auf 15 % gesunkene Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) bei der (verdeckt) ausschüttenden KapGes. stl. unmittelbar auf die außerbilanzielle Hinzurechnung von vGA aus (s. hierzu Anm. 58).

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

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

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

▶ *Übergang zum Halbeinkünfteverfahren:* Auf vGA ist vom VZ 2001 – bei abweichendem Wj. vom Wj. 2001/2002 (§ 34 Abs. 2) – bis VZ 2007 das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden (s. allg. Einf. KSt. Anm. 194, 199, zur fiskalischen Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens s. Anm. 57). vGA bewirken nach den Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens keine KStMinderung (§ 37 Abs. 2 Satz 1), da sie nicht auf einem ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (s. § 37 Anm. 18). vGA können aber zu einer KStErhöhung iSd. § 38 führen, wenn die Ausschüttung aus dem früheren EK 02 bestritten wird (s.u.).

Verwendung belasteten und unbelasteten Eigenkapitals:

▶ *Verwendung von Alt-EK 02 (ab VZ 2001 bzw. Wj. 2001/02):* vGA können auch noch in dem ursprünglich bis VZ 2019 (bzw. Wj. 2019/2020) vorgesehenen Übergangszeitraum (s. § 37 Anm. 26; zur geplanten Rechtsänderung durch das JStG 2008 s.u.) zu einer stl. Mehrbelastung auf der Ebene der KapGes. führen, soweit bisheriges EK 02 als für die (verdeckte) Ausschüttung verwendet gilt (s. § 38 Anm. 24 ff.); in diesen Fällen erhöht sich die KSt. um 3/7 des Ausschüttungsbetrags (§ 38 Abs. 2 Satz 1). Allerdings fällt diese idR weniger gravierend

aus als unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens, da eine zusätzliche Mehrbelastung wegen des Divergenzeffekts nicht mehr droht (zur Verringerung des EK 02-Bestands durch vGA und zu Gestaltungsüberlegungen s. § 38 Anm. 25 ff.; zu den Belastungswirkungen s. STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633; zum systematischen Hintergrund s. LANG, DB 2002, 1793; zum Divergenzeffekt s. SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [245]; zur Kritik s. CENTRALE FÜR GMBH, GmbHR 2007, 924 [926]).

► *Ausschüttungsunabhängige Zwangsbesteuerung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02:* Durch § 38 Abs. 4–10 KStG-E idF des JStG 2008 (BGBl. I 2007, 3150) wurden die Vorschriften zur ausschüttungsabhängigen Verwendung des KStGuthabens umgestaltet und das System der KStErhöhung durch eine pauschale Abschlagzahlung iHv. 3 % des zuletzt auf den 31.12.2006 festgestellten positiven Endbetrags ersetzt. Der festgesetzte KStErhöhungsbetrag ist von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 idF des JStG 2008). Der verbleibende EK 02-Bestand entfällt und löst keine weitere KStErhöhung aus (s. allg. HÄUSELMANN, BB 2008, 20; WÄLZHOLZ, GmbH-StB 2011, 117). Der Gesetzgeber geht in der Begr. des JStG 2008 (BRDrucks. 544/07, 22 [96 f.]) davon aus, dass der Nachbelastungsprozentsatz iHv. 3 % mit Blick auf den Zahlungszeitraum von zehn Jahren gegenüber dem geltenden (ausschüttungsabhängigen) Satz von 30 % niedrig gewählt sei. Dies mag theoretisch im Vergleich zu denjenigen Rechtsfolgen, die nach der bisherigen Rechtslage KapGes. trafen, die „ungewollt“ eine KStErhöhung durch Verwendung von Alt-EK 02 auslösten, auch zutreffend sein. In der Praxis ist aber zu beobachten, dass die Ausschüttungspolitik vorausschauend planender KapGes. auf eine langfristige Thesaurierung dieser EK-Beträge ausgerichtet ist. Die gesetzliche Annahme einer Verwendung des vorhandenen Alt-EK 02 zum 31.12.2006 läuft für diese KapGes. auf eine stl. Mehrbelastung hinaus (CENTRALE FÜR GMBH, GmbHR 2007, 924 [926]). Die Anwendungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG idF des JStG 2008 sieht eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des Alt-EK 02 bei Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und bei stbefreiten Körperschaften vor; diese Körperschaften konnten auf – bis zum 30.9.2008 unwiderruflich zu stellenden – Antrag weiterhin die bisherige Regelung anwenden, wonach nur im Fall der Ausschüttung eine KStErhöhung eintritt. Der KSt-Erhörungsbetrag kann auf Antrag in einer (um 5,5% abgezinsten) Summe entrichtet werden (§ 38 Abs. 7 Satz 1; zur abweichenden Fälligkeitsregelung im Fall einer am 31.12.2006 bereits laufenden Liquidation gem. § 38 Abs. 7 Satz 5 s. § 38 Anm. J 10-1 f.; allg. zur Festsetzung nach § 38 Abs. 5 ff. KStG s. KSt-Kartei Rh.-Pfalz § 38 KStG Karte 1).

► *Verwendung des Einlagekontos (EK 04):* Ob für vGA im Übergangszeitraum das stl. Einlagekonto (bzw. Alt-EK 04) oder das fortgeführte EK 02 als verwendet gilt, kann im Einzelfall schwierig zu bestimmen sein (s. SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [904]). Ist ersteres der Fall, liegt eine Rückzahlung von Einlagen vor, die beim kstpfl. Gesellschafter grds. nicht zu stpfl. Einnahmen führt (§ 8b Abs. 1), jedoch den Buchwert der Beteiligung mindert. Beim estpfl. Gesellschafter ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaftsanteile im BV (dann stpfl. BE, wenn die Ausschüttung den Buchwert der Beteiligung an der KapGes. überschreitet, s. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647) oder im PV (Besteuerung nur im Rahmen der § 17 EStG, § 16 EStG iVm. § 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG) gehalten werden (zu Einzelheiten s. FÖRSCHLE/BÜSSOW in Beck-Bilkomm. VIII. § 278 HGB Rn. 116; zu den Belastungswirkungen s. STAIGER/

SCHOLZ, BB 2002, 2633). Das Halbeinkünfteverfahren ist anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, c EStG).

Einstweilen frei.

216

(10) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen

217

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

► *Ist die vGA auf eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung zurückzuführen* (zB Bildung einer Rückstellung), tritt die Gewinn- und Einkommensminderung grds. in dem Zeitpunkt ein, in dem diese in der StBil. ausgewiesen wird (glA KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil C Rn. 352).

► *Bei einer gesellschaftlich veranlassten verhinderten Vermögensmehrung* ist der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem die Vermögensmehrung bei Vereinbarung angemessener Bedingungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung hätte ausgewiesen werden müssen (KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil C Rn. 352; WASERMEYER, BB 1989, 1382; SCHÄFER, DStZ 1995, 364).

Erfassung nur im Veranlagungszeitraum der Vermögensauswirkung: Die vGA darf nur in dem VZ erfasst werden, in dem die Minderung des Unterschiedsbetrags einkommenswirksam geworden ist; sie darf nicht in andere VZ verlagert werden. Ist der VZ der Einkommensminderung bestandskräftig abgeschlossen, unterbleibt eine Korrektur endgültig (BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 4).

cc) Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten

(1) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer

218

Auswirkungen bei der Gesellschaft: Bei der KapGes. hat die Feststellung von vGA Einfluss auf die gewstl. Belastung, da sich durch die außerbilanzielle Hinzurechnung der vGA die für die GewSt. nach § 7 GewStG maßgebliche Bezugsgröße – der „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG – erhöht. Da die GewSt. für Erhebungszeiträume, die vor dem 1.1.2008 enden, ihrerseits als BA abziehbar ist, ist die hieraus resultierende Erhöhung der Gewerbesteuerlast durch gewinn- und damit einkommensmindernde Bildung bzw. Erhöhung der GewStRückstellung zu berücksichtigen. Für Erhebungszeiträume, die nach dem 31.12.2007 enden, gilt dies nicht mehr; nach der Neuregelung in § 4 Abs. 5b iVm. § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG idF des UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) sind die GewSt. und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine BA mehr. Allerdings hat der Gesetzgeber gleichzeitig die GewSt.-Messzahl von 5 % auf 3,5 % gesenkt (§ 11 Abs. 2 GewStG idF des UntStRefG 2008).

Auswirkungen beim Empfänger: Ist Empfänger einer vGA eine beteiligte Körperschaft, gehört die Ausschüttung bei ihr unter den Voraussetzungen des

§ 8b Abs. 1 und Abs. 2 nicht zum Einkommen, wobei Abs. 3 Satz 1 der Vorschrift 5% nicht abziehbare BA fingiert werden (s. § 8b Anm. 20, 32, 78 und 82); die in § 8b vorgesehenen StBefreiungen schlagen nach § 7 GewStG auch auf die GewSt. durch. Zur Begrenzung der mit der StBefreiung verbundenen Auswirkungen sieht § 8 Nr. 5 GewStG insoweit jedoch eine Hinzurechnung für die nach § 8b außer Ansatz bleibenden Leistungen vor. Die Hinzurechnung ist allerdings ausgeschlossen, soweit der Tatbestand des gewstl. Schachtelprivilegs in § 9 Nr. 2a GewStG (für Inlandsbeteiligungen) oder § 9 Nr. 7 GewStG (für Auslandsbeteiligungen) vorliegt (s. § 8b Anm. 20 mwN; zum Vorrang des DBA-Schachtelprivilegs s. PRINZ/SIMON, DStR 2002, 149; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 8 GewStG Rn. 153 ff.); bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist danach der darin erfasste Teil der von einer inländ. KapGes. geleisteten vGA wieder zu kürzen, wenn die Beteiligungsquote mindestens 15 % (bis einschl. Erhebungszeitraum 2007: 10 %) beträgt (§ 9 Nr. 2a iVm. § 36 Abs. 8 Satz 6 GewStG idF des UntStRefG 2008). In diesen Fällen unterliegt die vGA beim Anteilseigner insgesamt nicht der GewSt. Beträgt die Beteiligung – wie bspw. bei Portfoliodividenden – indes weniger als 15 % (bis 2007: 10 %), findet eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in voller Höhe statt (PRINZ in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, § 10 Rz. 346). Ist ausschüttende Körperschaft eine ausländ. Körperschaft, gilt nach § 8 Nr. 5 GewStG iVm. § 9 Nr. 7 GewStG eine entsprechende Regelung. Die durch § 9 Nr. 2a, 7 GewStG idF des UntStRefG 2008 eingeführte Erhöhung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 15 % greift nicht, sofern die Leistungen von einer Gesellschaft stammen, die die Voraussetzungen des Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtl. 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zul. geändert durch Richtl. 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 7, 41) erfüllt (WATRIN/STROHM/WITKOWSKI, GmbHR 2007, 785 [791]; MERKER, StuB 2007, 407 [410]).

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

219 (2) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer

Umsatzsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung: Die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands steht nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG einer Lfg. gegen Entgelt gleich. Die vGA ist daher ustpfl., wenn die Gesellschaft für den unentgeltlich zugewendeten Gegenstand einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat (vgl. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Entsprechendes gilt nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 und Nr. 2 UStG für unentgeltliche sonstige Leistungen.

Bemessungsgrundlage: Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 UStG. Allerdings wird diese nicht selten unter dem normalen Verkaufspreis eines zugewendeten Gegenstands liegen, weil regelmäßig ein Gewinnaufschlag dabei nicht berücksichtigt ist. Dies führt zu einer niedrigeren USt. als bei einem „normalen“ Veräußerungsgeschäft. Gleichwohl liegt in Höhe der Differenz bei der KapGes. keine Vermögens- und Einkommensminderung vor, weil die USt. nur durchlaufender Posten ist und keinen Aufwand darstellt. Ist die USt. bei Vorliegen einer vGA von der KapGes. selbst zu tragen, liegt zwar Aufwand vor, der zu den nicht abziehbaren Ausgaben iSd. § 10 Nr. 2 gehört. Wird als Bemessungsgrundlage der vGA der gemeine Wert

außerbilanziell hinzugerechnet, ist darin die USt. bereits enthalten (s. § 10 Anm. 65; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105 = FR 2005, 199; krit. KLINGBIEHL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Umsatzsteuer bei verdeckter Gewinnausschüttung Rz. 4“).

(3) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer 220

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

► Für die aktuelle, durch das UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) geschaffene und ab Veranlagungszeitraum 2009 geltende Rechtslage ist im Fall der Beteiligung natürlicher Personen an der verdeckt ausschüttenden KapGes. danach zu unterscheiden, ob die Beteiligung im BV oder PV gehalten wird. Bei betrieblichen Beteiligungen bleibt es prinzipiell bei den bisherigen Grundsätzen (s.o.), während bei im PV gehaltenen Anteilen eine Abgeltungssteuer auf den verdeckt ausgeschütteten Betrag erhoben wird (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG). Der privat Beteiligte hat aber die Möglichkeit, nach § 32d Abs. 6 EStG idF des UntStRefG 2008 eine Veranlagung nach seinem individuellen Steuersatz zu wählen, wenn eine solche für ihn tariflich günstiger ist (s. auch Anm. 58).

► Für die bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltende Rechtslage folgt dies aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 4, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG; s. hierzu auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [357]). Die von der KapGes. einzubehaltende KapErtrSt. wird bei der Veranlagung des Gesellschafters auf dessen (Einkommen- oder Körperschaft-)Steuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 49 KStG 1999; § 31 KStG). Für die Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt. gilt § 45a EStG; ist Einbehalt und Abführung der KapErtrSt. unterblieben – wie dies bei nachträglich festgestellten vGA idR der Fall ist –, wird bei Gesellschaftern, die bereits zur ESt. oder KSt. veranlagt wurden, zumeist auf den Erl. eines Nachforderungsbescheids (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO) gegen den Begünstigten oder eines Haftungsbescheids (s. § 44 Abs. 5 EStG, § 73g EStDV, § 191 AO) gegen die KapGes. verzichtet (BFH v. 28.11.1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107; zum Vorrang des Veranlagungsverfahrens in den Fällen, in denen die vGA beim Empfänger systembedingt streift ist, s. BMF v. 28.4.2003, DSStR 2003, 881 – Tz. 11, zu § 8b KStG 2002; s. ferner BFH v. 26.2.2003 – I R 30/02, GmbHR 2003, 1080, zur Haftung für KapErtrSt.).

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

- 25 % oder 33 1/3 % für Ausschüttungen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG aF);
- 20 % oder 25 % für Ausschüttungen, auf die das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2001 – bei abweichendem Wj. ab dem Wj. 2001/2002 – bis VZ 2008) anzuwenden ist, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG (zuletzt idF des JStG 2007, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28);
- einheitlich 25 % für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 52a Abs. 1 EStG idF des UntStRefG 2008; s. § 43a Anm. 5).

Der jeweils genannte erhöhte Steuersatz ist im Einzelfall anzuwenden, wenn die KapGes. die KapErtrSt. auf die vGA für den Gesellschafter übernimmt. Wird die KapErtrSt. von der Gesellschaft nachträglich übernommen, kann darin eine weitere vGA liegen, die sowohl bei der KapGes. zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung als auch beim Gesellschafter im Rahmen von dessen Einkünfteermittlung nach § 20 EStG zu berücksichtigen ist (s. BGH v. 3.3.1993 – 5 StR 546/92, MDR 1993, 569). Eine Übernahme liegt uE aber nicht vor, wenn die KapErtrSt. zwar von der KapGes. bezahlt, aber sofort dem Verrechnungskonto des Gesellschafters belastet wird oder die KapGes. nach Bezahlung sogleich (nicht erst bei der späteren Bilanzierung) einen Rückforderungsanspruch gegen den Gesellschafter geltend macht und auf diesen Anspruch auch später nicht verzichtet (BFH v. 25.9.1970 – VI R 122/67, BStBl. II 1971, 53).

Ausländische Anteilseigner: Wird der inländ. Besteuerungsanspruch gegen beschr. Stpfl. nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den StAbzug abgegolten, ist die KapErtrSt. gleichwohl nachzuerheben (BFH v. 4.7.1984 – I R 195/81, BStBl. II 1984, 842; krit. zur Einschränkung der Niederlassungsfreiheit HARITZ, GmbH 2005, 146); ggf. ist der inländ. Schuldner der KapErtrSt. durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen (Hess. FG v. 21.4.1994 – 4 V 596/94, EFG 1995, 393, rkr.). Der volle KapErtrStatz ist auch einzubehalten, wenn ein DBA mit dem Heimatstaat des Empfängers des Kapitalertrags einen ermäßigten StAbzugssatz vorsieht (vgl. BMF v. 28.4.2003, BStBl. II, 292 – Tz. 11, zu § 8b); zuviel entrichtete KapErtrSt. wird auf Antrag erstattet (§ 50d Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG; s. aber auch die durch das JStG 2013 neu gefassten Regelungen in § 43b EStG für Ausschüttungen, die einer KapGes. zufließen, welche die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtl. 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABL. EG 1990 Nr. L 225, 6, zul. geänd. durch Richtl. 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABL. L 345 v. 29.12.2011, 8) erfüllt und in § 50d Abs. 2 und 3 EStG zum Erstattungs- und Freistellungsverfahren; s. ferner BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521; BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, zum Ausschluss der KapErtrStErstattung nach § 42 AO).

Festsetzungsverjährung: Die Nacherhebung der KapErtrSt. unterliegt der Festsetzungsverjährung. Da die KapErtrSt. nach § 45a Abs. 1 Satz 1 EStG anzumelden ist, greift § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ein; danach ist die Nacherhebung der KapErtrSt. grds. – ohne strafrechtl. relevantes Verhalten – mit Ablauf des siebten auf das Jahr des Abflusses der vGA folgenden Jahres festsetzungsverjährt, soweit nicht einer der Tatbestände der Ablaufhemmung gem. § 171 AO eingreift. Nach Auffassung der FinVerw. kann der Eintritt der Festsetzungsverjährung bei ausländ. Anteilseignern verhindert werden, wenn das zuständige FestsetzungsFA den ausländ. Anteilseigner vor Ablauf der Festsetzungsfrist auf den Beginn der Ermittlungen nach § 171 Abs. 6 AO hinweist oder ihm die Aussetzung der StFestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO bekannt gibt.

Verspätungszuschlag: Ein Verspätungszuschlag, den die KapGes. wegen verspäteter Abgabe einer KapErtrStAnmeldung zu entrichten hat, ist abziehbarer BA. Der Umstand, dass der Verspätungszuschlag maßgebend auf der gesetzlichen Verpflichtung zum StAbzug beruht, schließt insoweit die Annahme einer vGA aus (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 543).

221 Einstweilen frei.

(4) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer 222

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

dd) Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen 223

Keine rückwirkende Beseitigung des Tatbestands einer verdeckten Gewinnausschüttung möglich: vGA können nicht „rückgängig“ gemacht werden; denn ein tatsächlich verwirklichter Sachverhalt kann nicht rückwirkend – dh. mW für die Vergangenheit – beseitigt, sondern bestensfalls „rückabgewickelt“ – dh. mit Blick auf seine negativen stl. Folgen korrigiert – werden. Vor diesem Hintergrund könnte in diesen Fällen allenfalls die Besteuerung eines tatsächlich nicht verwirklichten, fiktiven Sachverhalts („als ob die vGA nicht vorgenommen worden wäre“) in Betracht kommen. Dies ist ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung indes nicht zulässig (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 287).

Keine Rückabwicklung der verdeckten Gewinnausschüttung mit steuerlicher Wirkung möglich: Str. ist, ob vGA durch die Aktivierung bzw. Erfüllung handels- oder gesellschaftsrechtl. Rückgewähransprüche (zB §§ 57, 62 AktG, §§ 30, 31 GmbHG), zivilrechtl. Bereicherungsansprüche (§ 812 BGB, etwa bei nichtigen Geschäften) oder aufgrund von Ansprüchen aus Satzungs- und Steuerklauseln rückabgewickelt werden können. Dies hatte die ältere Rspr. (BFH v. 24.6.1957 – I 143/56 U, BStBl. III 1957, 400; v. 10.4.1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255) in Ausnahmefällen noch zugelassen. Nach der nunmehr hM ist eine dahin gehende Rückabwicklung von vGA nicht möglich; die (gesetzlich oder vertraglich geschuldete) Rückzahlung verdeckt ausgeschütteter Beträge stellt vielmehr eine Einlage dar.

StRspr. (sog. Einlagetheorie), zB BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741; v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; v. 25.5.1999 – VIII R 59/97 – BStBl. II 2001, 226; v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815; s. auch BFH v. 21.8.007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO; zust. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 515; zum Vergleich der Rechtsfolgen im Gesellschafts- und StR s. MICHEL, Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH- und Steuerrecht, 1998, 318 ff.; zur hist. Entwicklung s. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 441 ff.; s. ferner BMF v. 6.8.1981, BStBl. I 1981, 599; BMF v. 19.12.1996, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603, sowie H 40 KStH „Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung“; krit. und zum Teil aA DRÜEN, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis, in DFGT 6 (2009), 95 (118 f.); FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 296; SCHÜTZ, DStZ 2004, 14; LANGE, GmbHR 1993, 762; WICHMANN, BB 1992, 26; WICHMANN, GmbHR 1993, 337; WICHMANN, BB 1998, 20; BUYER, DB 1989, 1697; BUYER, DB 1994, 602; DÖLLERER, DStR 1980, 395; LEMPENAU, BB 1977, 1209.

Wird der die vGA auslösende Geschäftsvorfall rückgängig gemacht, kann allenfalls ein (Teil)Erlass der Steuer oder die Nichtberücksichtigung des die Steuer auslösenden Vorgangs gem. § 163 Abs. 1 AO geboten sein (BFH v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; H 37 „Rückgängigmachung“ KStH; BMF v.

6.8.1981, BStBl. I 1981, 599 – Tz. 4). Hat der Anspruch auf Rückforderung einer vGA strechtl. gesehen den Charakter einer Einlageforderung, erhöht die Aktivierung eines Rückgewähranspruchs oder die tatsächliche Rückzahlung des gewährten Vorteils das Einkommen der KapGes. nicht, da Einlagen bei der Einkommensermittlung auszuschneiden sind (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG). Die Rückgewähr der vGA ist daher nicht geeignet, die Einkommensminderung durch die vGA zu korrigieren. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass die Rückforderung nur das Gegenstück zur vGA ist. Wenn aber die vGA den Gewinn nicht mindern darf, muss Entsprechendes auch für das Gegenstück gelten, da die vGA und ihre Rückgängigmachung spiegelbildlich zu behandeln sind (BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; zust. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 517). Im Ergebnis bedeutet dies, dass die aus der Verwirklichung des Tatbestands der vGA resultierende Rechtsfolge unabhängig von einer evtl. Rückabwicklung eintritt.

Aktivierung von Rückgewähransprüchen, Verzicht: Stehen der KapGes. wegen der Verwirklichung des Tatbestands der vGA gesetzliche oder vertragliche Rückgewähransprüche gegen den Gesellschafter zu, sind diese in der Bilanz der KapGes. zu aktivieren, sobald der Anspruch – mit der Vornahme der vGA – entstanden ist, der Anspruchsberechtigte Kenntnis von der vGA hat *und* seinen Willen, die Rückgewähr von dem durch die Vorteilsgewährung begünstigten Gesellschafter zu verlangen, kundgetan hat (BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; enger FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 294). Steht der KapGes. ein Anspruch auf Rückgängigmachung einer vGA zu, stellt der Verzicht auf die Verzinsung einer solchen Einlageforderung eine vGA dar; dagegen kann der Verzicht auf die Einlageforderung selbst nicht zu einer vGA führen (BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, GmbHR 1997, 609).

Freiwillige Rückgewähr: Wird die vGA zurückgewährt, ohne dass ein zivilrechtl. Anspruch besteht, gelten die gleichen Grundsätze. Die Rechtsfolgen der vGA bleiben bestehen; die Rückgewähr ist Einlage, die das Einkommen der Körperschaft nicht erhöht und bei dem Gesellschafter zu nachträglichen AK der Beteiligung führt (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 520; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 299 mwN).

Erfüllung von Schadenersatzansprüchen: Um keinen Fall der Rückgewähr handelt es sich bei der Erfüllung von zivil- oder gesellschaftsrechtl. Schadenersatzansprüchen (§ 823 BGB, zB wegen Untreuehandlungen; § 43 GmbHG wegen pflichtwidrigem und schuldhaftem Verhalten des GesGf.), die nach den GoB zu aktivieren sind. Denn bei solchen Ansprüchen handelt es sich schon dem Grunde nach nicht um das Gegenstück zur vorangegangenen vGA (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 522). In diesen Fällen kann allenfalls der Verzicht der KapGes. auf einen solchen Anspruch gegen ihren Gesellschafter als vGA zu beurteilen sein. Die hierfür erforderliche Gewinnminderung besteht dann darin, dass die (ggf. schon aktivierte) Forderung gegen den Gesellschafter erlassen (§ 397 BGB) oder aus Gründen eines in anderer Weise ausgesprochenen „Forderungsverzichts“ nicht (mehr) aktiviert werden darf. Der fehlende Ausweis des Anspruches in der Bilanz begründet für sich allein noch keinen solchen Verzicht (BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Die letztgenannten Fälle sind in der finanzgerichtlichen Praxis stets problematisch zu beurteilen, da oftmals nicht klar (und damit für die mit der Feststellungslast behaftete FinVerw. nicht zu beweisen) ist, dass der fehlende Bilanzausweis nicht lediglich auf einer Nachlässigkeit, sondern auf einem konkludenten Forderungsverzicht beruht. In solchen Einzelfällen kann uE jedoch die Ungewissheit über das tatsächliche Geschehen die Feststellungslast zu Lasten der KapGes. umkehren (in diesem Sinne

auch H 37 KStH „Beweislast“; offen gelassen in BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548, zum Beweis des ersten Anscheins; zur vGA bei fehlerhaftem Bilanzausweis s. auch BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, GmbHR 2006, 943, m. Anm. PRINZ, Wpg 2006, 1409).

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

Einstweilen frei.

224

ee) Rechtsfolgen auf der Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters

225

Aktuelle Rechtslage: Teileinkünfteverfahren und Abgeltungssteuer (ab VZ 2009): Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Neuregelungen zum Teileinkünfteverfahren und zur Abgeltungssteuer kommt es abhängig von der Vermögenszugehörigkeit der Beteiligung zu unterschiedlichen Rechtsfolgen der vGA auf der Ebene des unbeschr. stpfl. Gesellschafters (s. allg. WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 785; HAUBER in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 235 ff.).

► *Für Beteiligungen im Betriebsvermögen von Körperschaften* gilt weiterhin § 8b Abs. 1, 2 und 5 (s.o.).

► *Für Beteiligungen im Betriebsvermögen von natürlichen Personen und Personengesellschaften* gelten die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens, nach denen 60 % der (bei der KapGes. außerhalb der Bilanz hinzugerechneten) vGA beim Gesellschafter stpfl. sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 1, 2 EStG; s. Anm. 58 sowie § 3 Nr. 40 Anm. 115).

► *Für Beteiligungen im Privatvermögen von natürlichen Personen* gelten §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, wonach eine abgeltende KapErtSt. iHv. 25 % des (verdeckt) ausgeschütteten Betrags erhoben wird; § 32d Abs. 6 EStG enthält daneben ein Veranlagungswahlrecht mit Günstigerprüfung. Soweit Leistungsbeziehungen umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG den Abzug der tatsächlichen WK (s. Anm. 58).

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

► *Halbeinkünfteverfahren (Veranlagungszeitraum 2001 bis VZ 2008):* Bei natürlichen Personen sind vGA hälftig stpfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (s. § 20 Anm. 220 ff.), im Übrigen nach § 3 Nr. 40

Satz 1 Buchst. d EStG stfrei; damit zusammenhängende WK oder BA können nur zur Hälfte abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Ausschüttungen aus dem stl. Einlagenkonto zählen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; s. § 20 Anm. 310 ff.); solche Ausschüttungen können jedoch im Bereich betrieblicher Beteiligungen stpfl. sein, wenn und soweit der Beteiligungsbuchwert überschritten wird (s.o. Anm. 215). Beim kstpfl. Gesellschafter sind vGA nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG stfrei (s. 8b Anm. 32); damit zusammenhängende BA waren bis 2003 ggf. nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar (s. § 3c EStG Anm. 33), ab 2004 ist das pauschalierte BA-Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 nF – als *lex specialis* gegenüber § 3c EStG – anzuwenden (s. § 8b Anm. 120 ff.). Zur Anwendung des § 3c bei unentgeltlicher Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung zwischen Schwestergesellschaften s. STARKE, DB 2000, 2347; SCHMITZ, DB 2001, 1166; SCHLAGHECK, GmbHR 2002, 92; WINTER, GmbHR 2004, 1268, zur Korrektur einer vGA im Organkreis s. THIEL, DB 2006, 633.

► *Anrechnungsverfahren bis Veranlagungszeitraum 2000 (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 3, § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF)*: Beim Gesellschafter führte eine vGA zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, soweit nicht eine andere Einkunftsart vorrangig war (§ 20 Abs. 3 EStG aF) oder die Ausschüttung aus dem EK 04 bestritten wurde (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG aF; s. auch Anm. 215). Zu den Einkünften zählte auch die anzurechnende oder zu vergütende KSt. (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF).

Korrespondenzen bei der Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene: Die Annahme einer vGA auf der Ebene des Gesellschafters setzt keinen unmittelbar korrespondierenden Vorteilszufluss voraus (s. Anm. 74). Vor diesem Hintergrund musste die bei der KapGes. anzunehmende vGA nach früherer Rechtslage nicht mit dem dem Gesellschafter zufließenden Vorteil übereinstimmen; über Grund und Höhe einer vGA entschieden das KStFA und das für die Veranlagung des Gesellschafters zuständige FA selbständig (BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; v. 27.10.1992 – VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569).

Dabei waren weder abweichende Sachverhaltsbeurteilungen noch unterschiedliche Rechtsfolgen aus der Anwendung von Verfahrensvorschriften (zB Änderung der KStBescheide bei der KapGes. aufgrund der Regelungen in § 164 Abs. 2 AO, keine Änderung zugunsten des Gesellschafters aufgrund der Regelungen in § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) ausgeschlossen (s. etwa BFH v. 21.7.1995 – I B 214/94, BFH/NV 1996, 103, zur abweichenden Sachverhaltsbeurteilung im LSt- und KStVerfahren). Hiervon zu unterscheiden war der Grundsatz, dass die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 aF) bei der KapGes. idR sachlich mit der Besteuerung der Ausschüttung beim Gesellschafter als Einkünfte aus der Beteiligung korrespondierte, denn Gewinnausschüttungen konnten nur solche Vorteilszuwendungen sein, die auch die Eignung haben, beim Gesellschafter zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zu führen (BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460).

► *Harmonisierung der Behandlung von verdeckter Gewinnausschüttung bei ausschüttender KapGes. und Gesellschafter*: Durch die Änderung der Regelungen in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b (sog. materielle Korrespondenz; s. § 3 Nr. 40 Anm. 125) sowie durch die Einfügung eines § 32a (sog. formelle Korrespondenz) idF des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist die Behandlung von vGA bei ausschüttender KapGes. und Gesellschafter harmonisiert worden (vgl. BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, GmbHR 2009, 611).

▷ *Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren*: Durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG idF des

JStG 2007 wird sichergestellt, dass die Grundsätze des Halbeinkünfteverfahrens (bzw. des Teileinkünfteverfahrens) keine Anwendung finden, wenn der ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Körperschaft die stl. Bemessungsgrundlage gemindert hat und daher nicht besteuert worden ist. Der Betrag, der als vGA zu beurteilen ist, unterliegt dann in voller Höhe der ESt. (s. § 3 Nr. 40 Anm. 128 f.).

- ▷ *Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung bei Beteiligungen an anderen Körperschaften:* Durch die Neufassung des § 8b Abs. 1 idF des JStG 2007 ist die Freistellung eines sonstigen Bezugs iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim kstpfl. Anteilseigner von der Voraussetzung abhängig, dass die vGA auf Ebene der leistenden KapGes. das Einkommen gem. Abs. 3 Satz 2 oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländ. Recht nicht gemindert hat (s. § 8b Anm. J 06-5 ff.). Bei Dividenden ausländ. KapGes. sieht der neu eingefügte Satz 3 des § 8b Abs. 1 für DBA, die keine dem § 8b Abs. 1 Satz 2 entsprechende Regelung zum Schachtelprivileg enthalten, eine Durchbrechung des Methodenartikels zur Gewährleistung des Abkommenszwecks vor (s. § 8b Anm. J 06-8 ff.). Aufgrund der Tatbestandsvoraussetzung der Minderung der Einkünfte bei der leistenden Gesellschaft ist der Eintritt einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung durch die Besteuerung beim Empfänger ausgeschlossen. Soweit der ausländ. Staat eine Quellensteuer erhebt, wird durch eine Änderung in § 26 Abs. 6 Satz 1 eine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung gewährleistet (s. § 26 Anm. J 06-4).
- ▷ *Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage (§ 32a idF des JStG 2007):* § 32a verhindert einerseits die Nichtberücksichtigung der StBefreiung im Rahmen des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens als auch andererseits dessen ungerechtfertigte Inanspruchnahme. Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift enthält eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung eines StBescheids gegenüber dem Anteilseigner, soweit bei einer KapGes. ein StBescheid mit Feststellungen über eine vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird (s. § 32a Anm. J 06-8 f.). Dies gilt unabhängig von einer StPflicht der KapGes. im Inland. § 32a Abs. 1 Satz 2 enthält eine gegenüber § 171 AO eigenständige Regelung zur Ablaufhemmung (s. § 32a Anm. J 06-10); diese führt allerdings nicht zu einem Wiederaufleben einer bereits abgelaufenen Festsetzungsfrist. Überdies kann sie lediglich den Ablauf von am 18.12.2006 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen hemmen (Nds. FG v. 10.2.2011 – 6 K 241/09, EFG 2011, 947, rkr.). Die Formulierung „kann“ legt zwar ein Entschließungs- und Auswahlermessen der FinVerw. nahe (s. KOHLHEPP, DStR 2007, 1502). Allerdings wird ein der FinVerw. eingeräumtes Ermessen regelmäßig auf Null reduziert sein, wenn die Steuerfestsetzung für den Gesellschafter ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre und daher jede andere Entsch. als die der Änderung der unrichtigen Steuerfestsetzung als ermessenswidrig beurteilt werden müsste (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029 = GmbHR 2009, 611; FG Ba.-Württ. – 3 K 61/03, EFG 2005, 497, rkr.; s. auch DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373).
- ▷ *Änderungsvorschrift für Erlass, Aufhebung Änderung:* Ferner enthält § 32a Abs. 2 eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines StBescheids gegenüber der KapGes., soweit bei einem Gesellschafter ein StBescheid mit Feststellungen über eine verdeckte Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird (s. § 32a Anm. J 06-12 ff.).

Zeitpunkt der Erfassung beim Gesellschafter: Die Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters setzt bei Zufluss des Vorteils iSd. § 11 EStG oder Vernehmung des BV ein (s. § 11 EStG Anm. 27 ff., § 20 EStG Anm. 92; s. ferner BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415); beim beherrschenden Gesellschafter wird der Zufluss grds. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung gegen die zahlungsfähige Gesellschaft fingiert (s. § 11 EStG Anm. 62, § 20 EStG Anm. 91 f. sowie BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176). Zur Behandlung von einzelnen vGA auf der Ebene des Gesellschafters s. auch § 20 Anm. 270 ff.

226–229 Einstweilen frei.

b) Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte

Schrifttum: EMDE, Die handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Genussrechten, BB 1988, 1215; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; WINTER, Steuerliche Behandlung von Genussrechten, GmbHR 1993, 31; ANGERER, Genussrecht bzw. Genussscheine als Finanzierungsinstrument, DStR 1994, 41; FORST/FRINGS, Die Finanzierung des Mittelstands, Finanzierungsinstrumente aus steuerlicher Sicht, EStB 2003, 358; STADLER, Die Sanierung von Aktiengesellschaften unter Einsatz von Wandlungsgenussrechten, NZI 2003, 579; WATRIN, Aktivierung von Zinsansprüchen aus Genussrechten, BB 2003, 843; WEBER-GRELLET, Aktivierung von bei Bilanzverlust nicht zu bedienenden Zinsansprüchen, FR 2003, 469; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, Mezzanine-Kapital, BB-Special 4/2005, 1; KROSCHEWSKI, Steuerliche Aspekte mezzaniner Unternehmensfinanzierungen, Stbg. 2005, 341; STEGEMANN, Finanzierung mittelständischer Unternehmensgruppen durch Genussrechtskapital, GStB 2004, 208; BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, München 2006; BROKAMP/HÖLZER, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; GROSSE, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; BREUNINGER/ERNST, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit – Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland vom 14.12.2011, GmbHR 2012, 494; KROENER/MOMEN, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg? – Anmerkungen zur Kurzinfo v. 14.12.2011, DB 2012, 829; LECHNER/HAISCH, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland v. 14.12.2011, Ubg 2012, 115; BREUNINGER/ERNST, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit, GmbHR 2012, 494.

230 **aa) Grundsatz**

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

► *Zu einem anderen Ergebnis* neigt(en) die (Vertreter der) FinVerw. (Kurzinfo der OFD Rhld. v. 14.12.2011, DB 2012, 21; ACHENBACH in DJPW, § 8 Abs. 3 Rn. 219 f.; GROSSE, DStR 2010, 1397 [1398 ff.]; wohl auch BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 [274]). Weil die Korrektur außerhalb der Bilanz erfolge, könne

Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht auf den Kapitalbereich durchschlagen, sondern es bleibe bei der Maßgeblichkeit der HBil. für StBil. Demnach handelte es sich bei EK-ähnlichen Genussrechten um stl. Fremdkapital. Folgt man dieser Auffassung, würden für den Debt-Mezzanine-Swap die gleichen Grundsätze gelten wie für den Debt-Equity-Swap, sodass dieses Sanierungsinstrument praktisch wertlos würde. Denn in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung käme es zu einem Ertrag der Gesellschaft. Gegen diese Sichtweise sprechen eine Vielzahl von Argumenten (vgl. LECHNER/HAISCH, Ubg 2012, 115; KROENER/MOMEN, DB 2012, 829 [831]). Zunächst gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht für das Eigenkapital als Saldoposition (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809; LECHNER/HAISCH, Ubg 2012, 115). Der Hinweis auf BFH v. 5.2.1992 (I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 [535 I. Sp.]) geht ebenfalls fehl. Der BFH hat in dieser Entsch. die Qualifikation eigenkapitalersetzender Darlehen in der StBil. als Eigenkapital unter Hinweis auf die zivilrechtl. Lage abgelehnt. Soweit die Entsch. sich auf Abs. 3 Satz 2 stützt, stellt sie nicht auf die Behandlung von Genussrechten ab, sondern auf die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, also auf die vGA. Die Betrachtung der Genussrechte kann sich entsprechend dem Normzweck der Gleichstellung von eigenkapitalähnlichen Genussrechten mit dem gesellschaftsrechtl. Eigenkapital nicht in der Gewinnkorrektur erschöpfen. Für diese umfassende Sichtweise besteht bei der vGA keine Notwendigkeit. Die Maßgeblichkeit für den Ansatz negativer WG ist eine Selbstverständlichkeit (LECHNER/HAISCH, Ubg 2012, 115 [116]). Vor dem Hintergrund der Gesetzgebungsgeschichte ist trotz der systematischen Stellung in Abs. 3 Satz 2 insoweit kein Gleichklang mit der Korrektur der vGA gegeben. Die Regelung ist im Zusammenhang mit § 17 Abs. 1 und 4, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 zu sehen und betrifft die über die Einkünftekorrektur hinausgehende Frage der Einstufung des Genussrechts als Eigen- oder Fremdkapital (LECHNER/HAISCH, Ubg 2012, 115 [117] mwN).

Sonderfragen zur steuerlichen Behandlung des Genussrechts:

- ▶ *Die stl. Behandlung eines Agios oder eines Disagios* richtet sich nach der Qualifikation des Genussrechts. Ist dieses eigenkapitalähnlich ausgestaltet, stellt ein Agio eine zusätzliche Einlage dar. Beim obligationsartigen Genussrecht liegt regelmäßig eine stpfl. BE vor, es sei denn, das Agio wird im Zusammenhang mit einem Wandlungs- oder Optionsrecht gewährt (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426). Es ist grds. zu aktivieren und über die Laufzeit des Genussrechts abzuschreiben (GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB Special 4/2005, 1 [23]). Ein Disagio fällt bei einem eigenkapitalähnlichen Genussrecht unter die Gewinnkorrektur des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (aA SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 183: immer BE bzw. BA).
- ▶ *Der Anspruch des Genussrechtsinhabers auf seine bereits entstandene, aber noch nicht ausbezahlte Vergütung* ist unabhängig von der Qualifizierung des Genussrechts als Verbindlichkeit auszuweisen.
- ▶ *Die Abziehbarkeit der Kosten der Ausgabe von Genussrechten* richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen und der Charakterisierung des Genussrechts. Bei lediglich obligationsartigen Genussrechten liegen Beschaffungskosten auf Fremdkapital vor, die als BA abziehbar sind. Hat das Genussrecht eigenkapitalähnlichen Charakter iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, handelt es sich um die Kosten der Beschaffung von Eigenkapital. Auch insoweit gelten die Grundsätze der BFH-Rspr. zur Kapitalerhöhung, wonach jede Partei die von ihr veranlassenen Kosten zu tragen hat (BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; v.

KStG § 8 Anm. 230–234 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343 = GmbHR 2001, 117), die mangels entgegenstehender Regelung von der emittierenden Gesellschaft als betrieblich veranlasst zum Abzug zugelassen sind.

231 **bb) Laufende Ausschüttung**

Die auf das beteiligungsähnliche Genussrecht geleisteten Vergütungen dürfen das stpfl. Einkommen der KapGes. nach Abs. 3 Satz 2 nicht mindern. Die Korrektur des Einkommens erfolgt nicht wie bei der vGA außerhalb der StBil. (aA LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 133), weil anders als bei der vGA bereits die Kapitalzuführung in der StBil. auf der Grundlage des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 zu berücksichtigen ist. Jedoch treten sämtliche an die Ausschüttung von Gewinnen geknüpfte Rechtsfolgen ebenfalls ein (SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 245; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 134). Die ausschüttende KapGes. ist zur Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt. verpflichtet, und zwar im Grundsatz unabhängig, jedoch in der Höhe abhängig davon, ob es sich um obligationenartige (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG: 25 % KapErtrSt. zzgl. 5,5 % SolZ gem. §§ 3 Abs. 1 Nr. 4, 4 SolZG) oder beteiligungsähnliche Genussrechte (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG: 20 % KapErtrSt. zzgl. 5,5 % SolZ nach §§ 3 Abs. 1 Nr. 5, 4 SolZG) handelt. Trägt die emittierende Gesellschaft die KapErtrSt., so beträgt der StAbzug 33,3 %.

Soweit keine stille Gesellschaft iSd. § 8 Nr. 3 GewStG vorliegt (vgl. FG Köln v. 25.3.1998 – 12 K 1927/92, EFG 1998, 1214, rkr.), kommt es zur Schuldhinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (R 8.1 Abs. 1 Satz 3 GewStR 2009; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 185), wenn das Genussrechtskapital zur langfristigen Stärkung des Betriebskapitals dient (vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 26.4.2001 – 6 K 3450/98, EFG 2001, 1159, rkr.; krit. LORITZ, DStR 2000, 77 [81 f.]; MITSCH, Inf. 2002, 205 [213]: keine Dauerschuld).

232 **cc) Liquidation**

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

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

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

234 **ee) Rückkauf**

Übt der Emittent des Genussrechts ein vereinbarungsgemäßes Rückkaufsrecht aus (vgl. dazu etwa STADLER, NZI 2003, 579 [581 f.]), oder erwirbt der Emittent das Genussrecht anderweitig, kommt es bei nicht verbrieften Genussrechten zur

Konfusion. Konfusionsgewinne oder -verluste sind entsprechend der Qualifikation der Ausschüttungen auf die entsprechenden Genussrechte zu behandeln.

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

ff) Verzicht des Genussrechtsinhabers

235

Verzichtet der Genussrechtsinhaber auf die Rückzahlung des Genussrechtskapitals, erfolgt bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten ein Passivtausch innerhalb des Eigenkapitals, der sich strechtl. nicht auswirkt (zur Diskussion um die EK-Qualität Anm. 230). Die Beendigung der aus strechtl. Sicht bestehenden Gesellschafterstellung durch den Verzicht kann nicht entgegenstehen, weil sie im Zeitpunkt der Verzichts noch besteht (im „umgekehrten“ Fall des Agios bei Optionen genügt bereits die Möglichkeit eines späteren Erwerbs der Gesellschafterstellung, um zur Einlage zu kommen (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; v. 30.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809).

Bei obligationsähnlichen Genussrechten entsteht strechtl. ein außerordentlicher Ertrag. Eine Einlage kann dann nur vorliegen, wenn der Genussrechtsinhaber gleichzeitig Gesellschafter der Emittentin ist und soweit die Forderung werthaltig ist (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Die Steuerbelastung durch einen solchen Sanierungsgewinn kann nach den Grundsätzen des BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 140) gestundet und/oder erlassen werden.

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

gg) Umwandlung

236

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

Die Umwandlung eines eigenkapitalähnlichen Genussrechts in ein anderes Instrument, das nicht unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fällt, begründet eine Verbindlichkeit in der StBil., die als Ausschüttung unter das Abzugsverbot fällt.

Umwandlung der Kapitalgesellschaft: Die Umwandlung einer KapGes. (AktG, GmbH, KGaA) in eine andere Körperschaft (also eingetragene Genossenschaften [§ 3 Abs. 1 Nr. 3 UmwG], eingetragene Vereine [§ 3 Abs. 1 Nr. 4 UmwG], genossenschaftliche Prüfungsverbände [§ 3 Abs. 1 Nr. 5 UmwG] und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit [§ 3 Abs. 1 Nr. 6 UmwG]), schließt die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auf die Vergütung für die Überlassung des Genussrechtskapitals aus, weil es sich bei diesen Rechtsträgern nicht um KapGes. handelt (str., s. Anm. 191). In der StBil. der Körperschaft kommt es bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten in der Eröffnungsbilanz zu einem Passivtausch; das Genussrechtskapital wird aus dem Eigenkapital in das Fremdkapital umgegliedert (so wird der korrespondierende Aufwand vermieden, der als Ausschüttung auf das Genussrecht nicht abziehbar wäre). Die Ausschüttun-

gen auf das Genussrecht sind nach dem stl. Übertragungstichtag als BA abziehbar. Bei obligationsähnlichen Genussrechten ändert sich nichts.

► *Bei Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel der emittierenden Gesellschaft* sind dem Genussrechtsinhaber als Inhaber von Rechten, die kein Stimmrecht gewähren, nach §§ 23, 125, 204 UmwG von dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger bzw. dem Rechtsträger neuer Form gleichwertige Rechte zu gewähren. Liegen trotz zivilrechtl. Einigung über die Gleichwertigkeit der von der übernehmenden KapGes. zu gewährenden Rechte die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nach der Neubegründung nicht mehr vor, gilt dasselbe wie bei der Umwandlung in eine andere Körperschaft.

► *Bei der Umwandlung einer KapGes. in eine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft* (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) wird der Genussrechtsinhaber mangels Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 170) nicht Mitunternehmer der übernehmenden Mitunternehmerschaft, es sei denn, er wäre nicht nur Genussrechtsinhaber, sondern auch als Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt. In diesem Fall stellt das Genussrechtskapital SonderBV des Mitunternehmers dar.

237–249 Einstweilen frei.

4. Besondere Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung

a) Anwendungsfälle bei gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen

aa) Gründung einer Kapitalgesellschaft

Ausgewähltes Schrifttum: JÜRGENMEYER/LAHR/MAIER, Der Gründungsaufwand bei der GmbH als vGA, BB 1996, 2135; NEUFANG/HOBING/KAISER, Übernahme der Gründungskosten durch die GmbH – ein Überblick, Inf. 1996, 553; WALTHER, Kann die vGA von Stammkapital steuerneutral erfolgen? Zur jüngsten Rechtsprechung zur Übernahme von Gründungskosten durch eine GmbH, GmbHHR 1997, 201; PIESKE-KONTNY, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; FEISST, Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung, StC 2008, 21; SCHWEDHELM, Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten, SAM 2009, 212; GOSCH/SCHWEDHELM/SPIEGELBERGER, GmbH-Beratung, Loseblatt; KALLMEYER/HEUSER/NEU/NEUMANN/MOLL/BRAND/FUHRMANN, GmbH-Handbuch.

250 (1) Gründungsaufwand

Übernahme der Gründungskosten durch die Gesellschafter: Der für die Gründung einer KapGes. erforderliche Aufwand (Notar- und Gerichtskosten, Kosten der anwaltlichen und/oder stl. Beratung, Kosten der Veröffentlichung, Gründerlohn; vormals Gesellschaftsteuer) ist grds. von den Gesellschaftern zu tragen (§ 26 Abs. 2 AktG; § 9a GmbHG; s. auch BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHHR 1989, 250). Trägt die KapGes. zunächst den Gründungsaufwand, sind die Gründer verpflichtet, ihr die Gründungskosten zu erstatten.

Übernahme der Gründungskosten durch die Kapitalgesellschaft: Soll die Verpflichtung der Gesellschafter zur Erstattung der Gründungskosten abbedungen werden, ist dies in der Satzung festzulegen (BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHHR 1989, 250; s. auch BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 661; FG Ba.-Württ. v. 19.11.1998 – 3 K 231/95, EFG 1999, 494, rkr.). Dabei müssen die von der Gesellschaft zu tragenden Gründungskosten so konkret angegeben werden, dass Dritte ohne weitere Berechnungen allein aus der Satzungsformulierung

erkennen können, ob bestimmte Kosten von der Gesellschaft erstattet werden oder nicht. Die erstattungsfähigen Einzelkosten müssen dementsprechend namentlich benannt werden (LG Essen v. 11.12.2002 – 44 T 5/02, GmbHR 2003, 471; offen gelassen in BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711). Einzelwerte für die Kostenpositionen müssen nicht benannt werden; die Angabe eines geschätzten Gesamtbetrags reicht in diesem Fall aus (Formulierungshilfen geben JÜRGENMEYER/LAHR/MAIER, BB 1996, 2135; LOHR in GOSCH/SCHWEDHELM/SPIEGELBERGER, GmbH-Beratung, Gründung der GmbH, Kap. 7, „Aufwand“; s. ferner PIESKE-KONTNY, StBp. 2001, 75). Fehlt in der Gründungssatzung die gebotene Bezifferung, ist die Klausel unwirksam. Übernimmt eine KapGes. die Kosten ihrer Gründung, obwohl diese zivilrechtl. von den Gesellschaftern zu tragen sind oder eine dahingehende Übernahmeklausel nach den genannten Grundsätzen unwirksam ist, liegt in der Übernahme eine vGA (BFH v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711; v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; Nds. FG v. 15.2.2000 – 6 K 305/98, EFG 2000, 811, rkr., NEUMANN in KALLMEYER u.a., GmbH-Handbuch, 5. Abschnitt: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 1450). Dies gilt auch, wenn der KapGes. Ersatzansprüche iSd. § 9a GmbHG zustehen, weil diese als Einlage zu beurteilen sind (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 482).

(2) Erstaussstattung der Kapitalgesellschaft

251

Rechtsverhältnisse, die im Rahmen der Erstaussstattung einer KapGes. zustande gekommen sind, können nur in eingeschränktem Maße nach den Grundsätzen über die vGA beurteilt werden. Insbesondere das Kriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters versagt bei Rechtsverhältnissen, die im Zusammenhang mit der Gründung einer KapGes. auf diese übergehen bzw. mit dieser zustande kommen. Die KapGes. hat in derartigen Fällen keine von ihr selbst erworbene Position, die der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter den Gesellschaftern entgegenhalten könnte; sie erhält vielmehr erst durch die Gründung bzw. den Abschluss des zu beurteilenden Rechtsverhältnisses von ihren Gesellschaftern die Grundlage zu wirtschaftlicher Betätigung. Würde man in dieser Situation auf das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters abstellen, müsste man in dessen Überlegungen auch die Erwägung einbeziehen, dass der Übergang bzw. der Abschluss des Rechtsverhältnisses der neu gegründeten KapGes. einen Vorteil bringt und eine vGA auch dann verneinen, wenn die Bedingungen des Rechtsverhältnisses auf Dauer der KapGes. einen angemessenen Anteil am wirtschaftlichen Ergebnis des Rechtsverhältnisses vorenthalten. Das Kriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kommt in diesen Fällen auch deshalb nicht in Betracht, weil bei dem anzustellenden Vergleich von dem Geschäftsleiter einer KapGes. auszugehen ist, der ein Geschäft mit einem Nichtgesellschafter abschließt. Ein Rechtsverhältnis, das im Rahmen der Gründung auf die KapGes. übergeht bzw. mit ihr eingegangen wird, wird jedoch immer mit einem Gesellschafter abgeschlossen. Eine vGA liegt in diesen Fällen daher nur vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der KapGes. nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673, zur unausgewogenen Gewinnaufteilung zwischen KapGes. und ihren Gesellschaftern; BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86; v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zu Garantieerklärungen

zugunsten einer Konzerngesellschaft; v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140, zur Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen).

252 **(3) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital**

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird eine Einlageforderung gegen den/die Gesellschafter stets bei Fälligkeit geltend machen; tut er dies nicht, kann in Höhe des Zinsnachteils eine vGA anzunehmen sein. Dies gilt insbes., wenn gleichzeitig Darlehensverbindlichkeiten der KapGes. gegenüber dem betreffenden Gesellschafter bestehen, denn in diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit der Darlehensverbindlichkeit aufrechnen oder zumindest unter Hinweis auf die bestehende Aufrechnungslage auf einer (ggf. teilweisen) zinslosen Darlehensgewährung bestehen (BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11; v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; s. auch Nds. FG v. 12.10.1989 – VI 474/87, GmbHR 1990, 580, rkr.: Nichtverzinsung des Mindestkapitals als vGA; Nds. FG v. 30.11.2006 – 6 K 172/05, EFG 2007, 619, rkr.). Keine vGA liegt indes vor, wenn die ausstehende Einlage absprachegemäß in einer den Fälligkeitszinsen nach § 246 BGB entsprechenden Höhe (4 % pa.) verzinst wird (FG Berlin-Brandenb. v. 8.2.2011 – 6 K 6124/07, EFG 2011, 1335, rkr.) oder jedenfalls ein Anspruch auf gesetzliche Verzugszinsen (§ 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB) entsteht und der Zinsanspruch nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung erfolgswirksam aktiviert wird. In diesem Zusammenhang könnte allenfalls ein Verzugschaden (§ 288 Abs. 2 iVm. §§ 284, 286 Abs. 1 BGB) zur Annahme von vGA führen, etwa wenn der säumige Gesellschafter aus Gründen, die im Geschäftsverhältnis liegen, nicht in Verzug gesetzt wird (vgl. Sächs. FG v. 18.5.2001 – 5 V 2302/00, EFG 2001, 1318 [1319] = FR 2001, 1176 [1179], rkr., m. Anm. PRINZ, FR 2001, 1179). Fordert die KapGes. die Mindesteinlage (§ 7 Abs. 2 GmbHG) nicht ein, liegt in dem dem Gesellschafter entstandenen Vorteil keine vGA, wenn die GmbH im Fall des Einforderns der Mindesteinlage ernstlich mit dem Geltendmachen von Gegenansprüchen in mindestens der gleichen Höhe rechnen muss (BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86, zum Gegenanspruch bei verschleierter Sachgründung) oder wenn die KapGes. bisher den Geschäftsbetrieb nicht aufgenommen hat und die Aufnahme künftig auch nicht mehr beabsichtigt ist (FG Meckl.-Vorp. v. 16.3.1999 – 2 K 129/97, EFG 1999, 581, rkr., m. Anm. GOSCH, StBp. 2000, 30).

bb) Organisationsakte

253 **(1) Grundsatz der vGA-Unschädlichkeit**

Rechtsakte, die im Rahmen der Unternehmensorganisation (zB Änderung des Unternehmensgegenstands oder des Firmennamens) oder der Unternehmens(-re-)strukturierung (zB Umwandlung) stattfinden bzw. der Unternehmensauflösung (Liquidation) dienen, stehen grds. im Belieben der Gesellschafter; sie können nicht per se zu vGA führen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 480; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 1237 „Umwandlungsvorgänge“). Grenzen findet das Organisationsrecht der Gesellschafter allerdings dort, wo die Gesellschaft gerade durch den Organisationsakt Vermögensnachteile zugunsten des oder der Gesellschafter hinnehmen muss (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 372; BUYER, GmbHR 1996, 98 [106]; zu Einzelfällen, die zur Annahme von vGA führen, s. Anm. 254).

(2) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Umwandlungen

254

Ausgewähltes Schrifttum: HERZIG/FÖRSTER, Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem Umwandlungsrecht, DB 1995, 338; JORDE/WETZEL, Rückwirkung und Interimszeit bei Umwandlungen, BB 1996, 1246; DIETERLEN/SCHADEN, Ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungskosten bei der Verschmelzung von Tochterkapitalgesellschaften auf ihre Mutterkapitalgesellschaft, BB 1997, 2297; FEY/NEYER, Zweifelsfragen bei der Spaltung eines internationalen Konzerns: Trennung von Gesellschafterstämmen, Veräußerung an außenstehende Personen, IStR 1998, 161; HAHN, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DStZ 1998, 561; CHRISTIANSEN, Verschmelzungskosten aus der Sicht der Rechtsprechung, in WASSERMEYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Siegfried Widmann, Bonn, Berlin 2000, 231; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung bei Umwandlungen – ein Problemabriss anhand typischer Fälle, in WASSERMEYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Siegfried Widmann, Bonn, Berlin 2000, 287; PRESKE-KONTNY, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft auf ihre Tochterkapitalgesellschaft mit Schuldenüberhang, Der Konzern 2005, 424; RUTHE, Firmenübernahmen durch ausländische Finanzinvestoren (Private Equity Fonds), StBp. 2010, 301, StBp. 2010, 329, StBp. 2011, 1; SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungssteuererlass 2011, Köln 2012; LINKLÄTERS (BENZ, BINDL ET AL.), der Umwandlungssteuererlass 2011, DB Beil. Nr. 1/2012; RUTHE, Steuerrechtliche Korrekturmöglichkeiten im Lichte von grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen, StBp. 2012, 121; SCHWETLIK, vGA-Problematik bei LBO-Transaktionen, StBp. 2012, 80; SCHMITT/SCHLOSSMACHER, UmwStE 2011, München 2012.

Leistungen im Rückwirkungszeitraum: Tritt der übernehmende Rechtsträger im Rahmen einer Umwandlung hinsichtlich bestehender Dauerschuldverhältnisse in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, können vertragliche Verpflichtungen, auf deren Grundlage bereits vom übertragenden Rechtsträger als vGA zu behandelnde Leistungen gewährt wurden, bei Eintritt der Rechtsnachfolge nunmehr beim übernehmenden Rechtsträger in gleicher Weise zu vGA führen. Darüber hinaus sind vGA insbes. bei Geschäftsvorfällen im Rückwirkungszeitraum (§ 2 UmwStG) denkbar; sie werden stl. dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet.

► *Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG):* Vom Übertragungsstichtag an sind die für KapGes. geltenden stl. Vorschriften – und damit auch Abs. 3 Satz 2 – anzuwenden. Rückwirkende Zuwendungen einer KapGes. an beherrschende Gesellschafter sind grds. als vGA zu werten. Auch führen im Rückwirkungszeitraum – dh. in der Zeit zwischen dem Umwandlungsstichtag und der Eintragung im Handelsregister – geleistete Entgelte, die nicht aufgrund eines von vornherein klar abgeschlossenen und durchgeführten Arbeitsvertrags an den beherrschenden GesGf. gezahlt werden, zu vGA (FG Hamb. v. 10.3.2006 – VII 314/04, EFG 2006, 1364, rkr.; s. auch BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247, zu § 17 Abs. 7 UmwStG 1969). Dies gilt indes nicht für Vorgänge, die Entnahmen iSd. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG darstellen; damit soll vermieden werden, dass durch die grundsätzliche Anwendung kstl. Vorschriften Vorgänge als vGA besteuert werden, die nach dem Recht der PersGes. Entnahmen gewesen wären. Im Rückwirkungszeitraum gezahlte, lediglich „unangemessene“ Entgelte im Rahmen von Dienstverträgen, Miet- und Pachtverhältnissen oder Darlehensverträgen führen daher nicht zu vGA (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; v. 7.12.1983 – I R 70/77,

BStBl. II 1984, 384; BMF v.11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 20.16; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1326).

Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft: Das Einkommen der KapGes. und der PersGes. ist so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden KapGes. bereits mit Ablauf des stl. Übertragungstags ganz oder teilweise auf die PersGes. übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Leistungsbeziehungen zwischen der KapGes. und ihren Gesellschaftern, die jetzt Mitunternehmer der PersGes. sind, sind ab dem Übertragungstags nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (als SonderBE) bzw. nach Entnahmegrundsätzen und nicht nach vGA-Grundsätzen zu beurteilen (BMF v.11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 02.32; KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1605). Zu unangemessenen Leistungen an im Rückwirkungszeitraum ausscheidende Gesellschafter s. BMF v.11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 02.33.

► *Verdeckte Gewinnausschüttung und Übernahmefolgegewinn:* Beim übernehmenden Rechtsträger entsteht ausnahmsweise dann kein Übernahmefolgegewinn aus dem Vermögensübergang iSd. § 6 UmwStG, wenn ein in der steuerlichen Schlussbilanz ausgewiesener Schuldposten beim übernehmenden Rechtsträger infolge Konfusion gewinnerhöhend aufzulösen ist und die dem Schuldposten zugrunde liegende Vermögensminderung beim übertragenden Rechtsträger nach vGA-Grundsätzen korrigiert worden ist (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 06.01; v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603; s. auch BLAAS/SOMMER in SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungsteuererlass 2011, H 6.6).

Verschmelzung von Körperschaften (§ 11 ff. UmwStG): Bestehende vertragliche Verpflichtungen der übertragenden KapGes. (aus Dienstverträgen, Miet- oder Pachtverträgen und Darlehensverträgen) gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende KapGes. über. Haben diese Vereinbarungen bei der übertragenden KapGes. zur Annahme einer vGA geführt, handelt es sich grds. auch bei der übernehmenden KapGes. um eine vGA gegenüber dem betreffenden Gesellschafter (glA KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1623; zur Frage einer vGA im Rahmen eines down-stream-mergers s. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1321 f.).

► *Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft:* Die (auf Anteile im BV, Anteile iSd. § 17 EStG und einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 anzuwendende) Vorschrift des § 13 UmwStG gilt nicht, soweit es aufgrund der Umwandlung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt. Danach liegt idR eine Vorteilszuwendung zwischen den Anteilseignern in Form einer vGA vor, wenn eine an dem übertragenden Rechtsträger beteiligte KapGes. zugunsten eines ihrer Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person eine geringerwertige Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger erhält (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 13.03); im Umkehrfall ist eine verdeckte Einlage durch den Anteilseigner in die KapGes. anzunehmen (BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314; RUOFF in SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungsteuererlass 2011, H 13.6). Bei einer nichtverhältnismäßigen Umwandlung kann in der Wertverschiebung auch eine freigebige Zuwendung liegen (s. Anm. 77).

Die Spaltung von Kapitalgesellschaften kann mit Blick auf das Organisationsrecht der Gesellschafter nicht per se zu vGA führen. Problematisch sind die Fälle der nicht verhältnismäßigen Spaltung (und anderer Umwandlungsfor-

men), bei denen es zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt; in diesem Zusammenhang gewährte Vorteile können als vGA zu beurteilen sein (vgl. BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799). Die FinVerw. (BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 13.03) wendet die entgegengesetzte Rspr. (BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43) nicht an (s. auch Gosch in Gosch II, § 8 Rn. 1325; Dötsch/Pung in DJPW, § 15 UmwStG nF Rn. 180; Herzig/Förster, DB 1995, 338; Fey/Neyer, IStR 1998, 161). Es ist ggf. auch zu prüfen, ob Wertverschiebungen eine freigebige Zuwendung darstellen (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207). Ändern sich durch die Spaltung die Beteiligungsverhältnisse an einer KapGes., kann dies – rückwirkend zum stl. Übertragungsstichtag – zum Entstehen bzw. zum Wegfall einer Beherrschungssituation und damit zur Notwendigkeit bzw. zur Entbehrlichkeit entsprechender vorheriger, klarer und eindeutiger Vereinbarungen führen (glA Frotzcher in Frotzcher/Maas, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Verschmelzung [Spaltung]“).

Bewertung der Anteile beim Anteilstausch: Im Falle eines qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) kann die übernehmende Gesellschaft anstatt des gemeinen Werts auf Antrag die eingebrachten Anteile mit dem Buch- oder Zwischenwert ansetzen. Liegt der gemeine Wert unterhalb des Buchwerts der eingebrachten Anteile, ist der gemeine Wert anzusetzen. Gehören die Anteile zum PV des Einbringenden, treten an die Stelle des Buchwerts die AK (§ 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG). § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG schränkt dieses Bewertungswahlrecht für den Fall ein, dass neben den neuen Anteilen auch andere WG, deren gemeiner Wert den Buchwert der eingebrachten Anteile übersteigt, für die eingebrachten Anteile gewährt werden. Insoweit ist bei der übernehmenden Gesellschaft mindestens der gemeine Wert der anderen WG anzusetzen. Erhält nun der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen solche WG und übersteigt der gemeine Wert der zusätzlich gewährten WG den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile, liegt iHd. übersteigenden Betrages eine vGA vor (M. Schulz in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuererlass 2011, H 21.24; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, § 21 UmwStG Rz 70).

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG): § 8 Abs. 3 Satz 2 geht den Regelungen des § 24 UmwStG vor: Führt die Einbringung durch eine KapGes. zu einer Vermögensverschiebung auf den Gesellschafter der einbringenden Ges., welcher auch am Vermögen der PersGes. beteiligt ist, und erhält die KapGes. kein fremdübliches Entgelt, werden die Bewertungsvorschriften des § 24 UmwStG durch die Regeln über die vGA verdrängt (BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867; s. auch M. Schiessl in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuererlass 2011, H 24.38).

Keine vGA bei grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen: Bei diesen grenzüberschreitenden Unternehmenserwerben wird eine Zielgesellschaft von einer ausländischen Gesellschaft (Investor) über eine eigens für diesen Zweck im Inland errichtete und mit Fremdkapital finanzierte Akquisitionsgesellschaft erworben. Durch eine nachfolgende Verschmelzung von Zielgesellschaft und Akquisitionsgesellschaft oder durch die Begr. einer steuerlichen Organschaft zwischen diesen Gesellschaften wird der Transaktions- und Finanzierungsaufwand im Ergebnis von der inländischen Zielgesellschaft übernommen. Ruthe (StBp. 2010, 301; StBp. 2010, 329; StBp. 2011, 1 und StBp. 2012, 121) vertritt

unter Heranziehung der BFH–Rspr. zum Gesamtplan die Auffassung, durch die LBO-Gestaltung veranlasste Aufwendungen seien nicht der Akquisitionsbzw. der auf die Akquisitionsgesellschaft verschmolzenen Zielgesellschaft, sondern dem ausländischen Investor zuzurechnen. Die auf die Zielgesellschaft heruntergeschleusten Finanzierungsaufwendungen stellten deshalb vGA der Akquisitionsgesellschaft an den Investor dar.

► *Stellungnahme:* UE liegt bei den dargestellten grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen keine vGA vor, da bei der Akquisitionsgesellschaft keine Vermögensminderung eintritt; vielmehr ist der Zinsaufwand wirtschaftliche Gegenposition für die Beteiligung der Akquisitionsgesellschaft an den Erträgen der Zielgesellschaft. Die Finanzierung eines Unternehmenskaufes ist – unabhängig, auf welcher Beteiligungsebene ein im Rahmen der Finanzierungsfreiheit getragener Aufwand zum Abzug kommt – betrieblich veranlasst. Das Rechtsinstitut der vGA ist nicht geeignet, Steuerauswirkungen, die durch das Halbeinkünfteverfahren oder durch DBA-Regelungen verursacht werden, zu korrigieren (glA SCHWETLIK, StBp 2012, 80; SCHADEN/WILD, Ubg 2011, 337).

255 (3) Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung

Ausgewähltes Schrifttum: GOSCH, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalerhöhungskosten, StBp. 2000, 156; TIETKE/WÄLZHOLOZ, Kapitalerhöhungskosten und verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2001, 223; NOACK, Verrechnung einer Kapitalerhöhungsschuld mit einer später entstandenen Gewinnausschüttungsforderung, LMK 2003, 63; BRANDIS, Verdeckte Gewinnausschüttung: Nichtteilnahme an Kapitalerhöhung zu Gunsten der eigenen Gesellschafter, EFG 2004, 369; BUCIEK, Verzicht auf Teilnahme an Kapitalerhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 2005, 279; GOSCH, In welchen Fällen wird durch Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet? BFH-PR 2005, 214; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GSTB 2007, 178; FEISST, Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung, StC 2008, 21; NEUFANG/MERZ, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; CHRIST, Querverbindungen zwischen EStG und ErbStG – Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, JbFfSt. 2011/2012, 712; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Die schenkungs- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1.

Kapitalerhöhungen wirken sich auf der Einkommensebene der KapGes. nicht aus. Auch der Verzicht auf ein ausreichendes Ausgabeaufgeld im Rahmen einer Kapitalerhöhung ist demnach keine vGA (hM, vgl. NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 320 „Kapitalerhöhungskosten“; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 487; WASSERMEYER, FR 1993, 532; OFD Frankf. v. 20.12.2001, DStR 2002, 767). Gleiches gilt, wenn Aktien anlässlich einer Kapitalerhöhung zu einem zwar über pari liegenden, besonders günstigen Bezugskurs nur an einzelne Gesellschafter ausgegeben werden, da eine solche Ausgabe nicht die KapGes., sondern die das Bezugsrecht nicht ausübenden Gesellschafter schädigt (BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230), denn es verschieben sich bei unverändertem Gesellschaftsvermögen nur die Verhältnisse der Gesellschafter am Gesamtvermögen; es kommt zu keiner Vermögensminderung bei der KapGes. Eine vGA kann indes vorliegen, wenn eine KapGes. zugunsten eines Gesellschafters auf ein Bezugsrecht oder auf die Beteiligung an einer Kapitalerhöhung verzichtet und dieser für die neuen Anteile eine Einlage zu leisten hat, die unter dem gemeinen Wert der neuen Anteile liegt (BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626). Etwas anderes kann gelten, wenn die KapGes. für ihr Recht zum Bezug neuer Anteile kein Entgelt hätte erzielen kön-

nen (BFH v. 15.12.2004 – I R 6/04, GmbHR 2005, 633). Unabhängig von der Frage, ob Vereinbarungen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung zu vGA führen, können insb. disquotale Kapitalerhöhungen auch schenkungsteuerrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen (Nds. FG v. 20.1.2010 – 3 K 449/06, EFG 2010, 975, rkr.; s. ferner Anm. 77; CHRIST, JbFfSt. 2011/2012, 712; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Ubg 2012, 1).

Siehe auch BFH v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504, zur Änderung der Gewinnverteilungsabrede einer GmbH & Co KG im Zuge einer Kapitalerhöhung zum Nachteil der Komplementär-GmbH; BFH v. 15.12.2005 – III R 35/04, GmbHR 2006, 720, zur disquotalen Kapitalerhöhung bei der BetriebsKapGes. als Entnahme. Zu den Auswirkungen einer Kapitalerhöhung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 – Tz. 31 ff.

Kosten der Kapitalerhöhung: Für die anlässlich der Kapitalerhöhung (zur Eigenkapitalbeschaffung, § 55 Abs. 1 GmbHG) einer KapGes. anfallenden Kosten gilt das Veranlassungsprinzip: Übernimmt die KapGes. diese Kosten, liegt auch dann keine vGA vor, wenn es einer besonderen Satzungsregelung über die Kostenübernahme bedürfte. Anders verhält es sich, wenn die GmbH auch diejenigen Kosten trägt, die auf die Übernahme der neuen Kapitalanteile durch die Gesellschafter zurückzuführen sind. Diese Kosten (insbes. die diesbezüglichen anteiligen Beurkundungs- und Eintragungskosten) sind von den Gesellschaftern zu tragen. Gleiches gilt etwa für Kosten, die durch die Einbringung eines Einzelunternehmens bedingt sind (zB Beratungskosten o.Ä., s. BFH v. 17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343 = GmbHR 2001, 117; v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711).

Kapitalherabsetzungen bei einer KapGes. lösen per se noch keine Kapitalrückzahlung aus. Über die Verwendung des durch die Kapitalherabsetzung frei werdenden Kapitals ist von den Gesellschaftern gesondert zu beschließen. Sie können das frei werdende Kapital den Rücklagen zuführen, zum Ausgleich eines Verlusts verwenden oder an sich auskehren. Daneben sind gemischte Verwendungsformen denkbar. Kapitalherabsetzungen dürfen jedoch das Einkommen nicht mindern. Werden eigene Anteile einer KapGes. im Zusammenhang mit einer Herabsetzung des Stammkapitals eingezogen und ist die Einziehung (wie regelmäßig, vgl. Hess. FG v. 21.1.2004 – 4 V 4114/03, EFG 2004, 1005, rkr.) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, kann eine unangemessene Entschädigungsleistung zu vGA führen (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 31/91, BStBl. II 1993, 369; v. 7.8.2000 – I R 14/99, BStBl. II 2001, 258; FG Berlin v. 27.10.1998 – 8 K 8134/98, EFG 1999, 399, rkr.; BMF v. 2.12.1998, DStR 1998, 2011 – Tz. 26). Führt eine handelsrechtl. nicht wirksame Kapitalherabsetzung zur teilweisen Rückzahlung des Stammkapitals, liegt in Höhe des Zinsverlusts der KapGes. eine vGA an die Gesellschafter vor (FG Rhld.-Pf. v. 4.9.1998 – 3 K 2005/95, nv., juris, rkr.). Zu den Auswirkungen einer Kapitalherabsetzung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 – Tz. 31 ff.

(4) Liquidation

In der Liquidationsphase sind vGA verdeckte Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen (s. § 11 Anm. 44, 59). Der Auskehrungsbetrag selbst stellt – ebenso wie evtl. Abschlagszahlungen darauf – indes keine vGA dar (glA KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Liquidation“). Dagegen ist eine im Vorgriff auf eine evtl. Liquidationsquote, aber unter Verstoß gegen § 30 GmbHG an die Gesellschafter einer GmbH geleistete Zahlung als vGA zu behandeln (Nds. FG

256

v. 8.11.1990 – VI 670/89, GmbHR 1992, 59, rkr.). Zur Übertragung des Mandantenstamms bei Liquidation als vGA s. Sächs. FG v. 21.2.2003 – 2 V 630/02, Inf. 2003, 650, rkr.

257 Einstweilen frei.

cc) Beteiligungs- und Veräußerungsvorgänge

258 (1) Stille und atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Ausgewähltes Schrifttum: SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer stillen Beteiligung an einer GmbH, FR 1976, 164, FR 1977, 492; BORMANN, Die Zurechnung „verdeckter Gewinnausschüttungen“ im Rahmen einer GmbH & Still (Atypisch), DStZ 1983, 407; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GSTB 2007, 178; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, München 7. Aufl. 2010; SCHMIDT/WERNER, Parallele Zulässigkeit von steuerlicher Organshaft und atypisch stiller Beteiligung, GmbHR 2010, 29.

Anerkannte Beteiligungsformen: Die stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters – auch eines beherrschenden – oder einer dem GmbH-Gesellschafter nahestehenden Person am Unternehmen einer KapGes. ist zivilrechtl. zulässig und wird grds. auch strechtl. anerkannt (BFH v. 6.2.1980 – I R 50/76, BStBl. II 1980, 477). Beteiligt sich der beherrschende Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH an dieser auch noch als stiller Gesellschafter mit einer erheblichen Vermögenseinlage und einer hohen Gewinnbeteiligung, so dürfte es sich im Regelfall um eine atypisch stille Gesellschaft handeln. Der Gesellschafter ist dann regelmäßig Mitunternehmer, da er wie ein Unternehmer auf das Schicksal dieses Unternehmens Einfluss nehmen kann (BFH v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631; v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308). Dabei kann ein stiller Gesellschafter auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven Mitunternehmer sein, wenn seine Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist (BFH v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188).

Kriterien des Fremdvergleichs: Die stl. Anerkennung einer stillen Beteiligung an einer GmbH setzt idR voraus, dass das Gesellschaftsverhältnis vor seiner Durchführung klar und eindeutig vereinbart wurde, die Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden und die Gewinn- und Verlustbeteiligung nicht unangemessen hoch bemessen ist (BFH v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59, zur stillen Gesellschaft; v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702, zur atypisch stillen Gesellschaft; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286, zur gewerblich geprägten atypisch stillen Gesellschaft; Nds. FG v. 24.9.1987 – XII 83/86, EFG 1988, 303, rkr., zur Abgrenzung partiarischer Rechtsverhältnisse von atypisch stiller Beteiligung; FG München v. 7.4.1992 – 7 K 3627/89, nv., juris, rkr., zur Beteiligung einer ausländ. Muttergesellschaft an ihrer inländ. Tochtergesellschaft als stiller Gesellschafter). Unter den genannten Voraussetzungen erkennt die Rspr. auch stille Beteiligungen durch eine dem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person an (FG München v. 24.3.1997 – 7 K 846/95, nv., juris, rkr.). An einer tatsächlichen Durchführung fehlt es etwa, wenn:

- ein Nachweis des Vollzugs der stillen Gesellschaft durch zeitnahe Einbuchung der Einlage nicht erfolgt (BFH v. 10.4.1997 – IV B 90/96, BFH/NV 1997, 662);
- die Vereinbarungen nicht erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung

- des Stillen errechnet werden soll (BFH v. 17.3.1976 – I B 88/75, nv.; v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63);
- der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nicht vereinbarungsgemäß ausbezahlt wird und auch keine Vereinbarung über das darlehensweise Stehenlassen des Gewinnanteils vorliegt (BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720);
 - sich ein minderjähriges Kind mit ihm von seinem Vater geschenkten Mitteln an einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt und der Vater die GmbH beherrscht (BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720);
 - die Vermögenseinlage in die stille Gesellschaft vereinbarungsgemäß lediglich darin bestehen soll, dass der Geschäftsführer neben einem geringen Geldbetrag seine im Einzelunternehmen aufgebauten Geschäftsbeziehungen und seine besonderen Kenntnisse in der Reisebranche einbringt, wenn zugleich die Geschäftsbeziehungen als wesentliche Betriebsgrundlage bereits mit der Einbringung des Einzelunternehmens auf die GmbH übergegangen sind und der Geschäftsführer nach § 43 GmbHG ohnehin verpflichtet ist, seine Kenntnisse in der Reisebranche der GmbH zur Verfügung zu stellen (BFH v. 25.5.1988 – I R 92/84, BFH/NV 1989, 258).

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem typisch stillen Gesellschafter ist – nach den Verhältnissen des Einzelfalls – durch eine Gegenüberstellung des Werts der Einlagen des/der Stillen und des wirklichen Werts des Gesamtunternehmens der KapGes. im Zeitpunkt der Vereinbarung der stillen Gesellschaft zu ermitteln. Der Wert der Einlagen des/der Stillen ist dabei mit dem Nennwert anzusetzen. Das Gesamtunternehmen der KapGes. ist nach Unternehmensbewertungsgrundsätzen zu bewerten, wobei vor allem Ertragswertgesichtspunkte zu beachten sind, im Einzelfall auch der Substanzwert. Beachtlich sind auch die Höhe der erbrachten Kapitalleistungen und deren Verzinsung, die eingegangenen Risiken, der Arbeitsinsatz und die Ertragsaussichten des Unternehmens, sowie uU die Dringlichkeit des Kapitalbedarfs und die wirtschaftlichen Bedeutung der Kapitalzuführung (BFH v. 6.2.1980 – I R 50/76, BStBl. II 1980, 477; v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59; s. auch BFH v. 16.7.1986 – I R 78/79, BFH/NV 1987, 326, zum Vorweggewinn für Geschäftsführungstätigkeit und für die Zurverfügungstellung ihres eingerichteten Geschäftsbetriebs bzw. zur Berechnung des Gewinnanteils des Stillen aus dem Gewinn der GmbH vor Steuern; BFH v. 27.3.1985 – I S 3/84, BFH/NV 1987, 263, zur Ermittlung des Unternehmenswerts der GmbH und zur zukunftsbezogenen Ertragserwartung). Als Faustregel kann eine Gewinnverteilung als angemessen angesehen werden, die unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses erwarteten Gewinne eine Rendite von 25 % nicht überschreitet (BFH v. 27.3.2001 – I R 52/00, BFH/NV 2002, 537; s. auch Saarl. FG v. 15.7.2003 – 1 K 347/00, EFG 2003, 1430, rkr., m. Anm. HOFFMANN, GmbHR 2003, 1449, zur Umbuchung einer wertgeminderter Darlehensforderung in eine stille Beteiligung). Soweit die einem still beteiligten Gesellschafter gewährten Gewinnanteile nach diesen Grundsätzen den Anteil übersteigen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte, liegen vGA vor.

Für die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) gelten die für eine typisch stille Gesellschaft genannten Kriterien entsprechend (glA WACKER in SCHMIDT XXXI. § 15

Rn. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 – 2 K 1964/00, EFG 2002, 1118, rkr.; BLAUROCK, Hdb. Stille Gesellschaft, 7. Aufl. 2010, Rz. 21.97). Entscheidend sind daher die beiderseitigen Wertbeiträge; das bei einer atypisch stillen Gesellschaft regelmäßig vorhandene Verlustrisiko rechtfertigt aber ggf. einen höheren Gewinnanteil von bis zu 35 % der Beteiligung (BFH v. 16.12.1981 – I R 167/78, BStBl. II 1982, 387; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 603; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 1231). Eine unangemessen niedrige Gewinnbeteiligung kann bei der atypisch stillen Gesellschaft Einlage, eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung vGA sein (WACKER in SCHMIDT XXXI, § 15 Rn. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 – 2 K 1964/00, EFG 2002, 1118, rkr.; s. auch BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172, zum Verzicht eines Kommanditisten und Gesellschafters zugunsten der GmbH auf die Gewinnbeteiligung als verdeckte Einlage).

Keine Organschaft bei Beteiligung einer atypischen stillen Gesellschaft:

Eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, kann nicht OG im Rahmen einer kstl. und gewstl. Organschaft sein, da sie nicht ihren „ganzen“ Gewinn an den OT abführen kann, sondern einen Teil ihres Gewinnes bereits an den bzw. die stillen Gesellschafter zu entrichten hat (BFH v. 31.3.2011 – I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397 = GmbHR 2011, 836, unter Bestätigung der Vorinstanz: FG Hamb. v. 26.10.2010 – 2 K 312/09, GmbHR 2011, 329 m. Anm. SCHMICH; aA SCHMIDT/WERNER, GmbHR 2010, 29). Ist eine solche „Organschaft“ unter Beteiligung einer atypischen stillen Gesellschaft nicht anzuerkennen, stellen auf Grund des (unwirksamen) EAV übernommene Verluste verdeckte Einlagen und evtl. Ergebnisabführungen vGA dar.

259 Einstweilen frei.

260 **(2) Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**

Ausgewähltes Schrifttum: WASSERMAYER, Die körperschaftsteuerliche Behandlung des Verzichts auf ein Ausgabeaufgeld, FR 1993, 532; SCHNEIDER, VGA durch ausstehende Einlagen auf das Stammkapital, StBp. 1994, 16; WICHMANN, Die Bedeutung des § 20 Abs. 2a EStG für die Zurechnung von Gewinnausschüttungen bei Übertragung von GmbH-Anteilen, GmbHR 1995, 426; o.V., Zurechnung von Gewinnausschüttungen bei Übertragung von GmbH-Anteil, DNotI-Report 1998, 113; RÄTKE, Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen GmbH-Beteiligung, UM 2005, 241; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006; HAASE/DORN, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer Zehrergesellschaft, BB 2012, 229.

Die Übertragung von Anteilen an einer KapGes. auf Dritte oder auf Gesellschafter löst grds. keine vGA aus, soweit sie zu angemessenen Preisen veräußert werden; hierdurch wird die Vermögensebene der KapGes. nicht berührt (ebenso NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 74 „Anteilsübertragung“). Eine vGA kann allerdings dann anzunehmen sein, wenn eigene Anteile der KapGes. an Gesellschafter zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis veräußert werden bzw. ein neu eintretender Gesellschafter aufgrund der betrieblichen Gesamtsituation bereit gewesen wäre, die Anteile zu einem höheren Preis als dem Nennwert zu erwerben (Nds. FG v. 18.1.2000 – 6 K 508/97, EFG 2000, 818, rkr.; vgl. auch BFH v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255, zum Erwerb und anschließenden Verkauf an die Gesellschafter als andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF). Eine vGA liegt ferner dann vor, wenn eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine im BV befindliche Beteiligung an einer anderen KapGes. zu einem Preis unter dem Verkehrswert verkauft (Hess. FG v.

15.5.2001 – 4 V 5281/00, EFG 2001, 1163, rkr.). Bei der Übertragung von (ggf. eigenen) Anteilen an einer KapGes. sind – auch im Fall von vGA und bei Einziehung – die Regelungen des § 8b Abs. 2, 3 zu beachten (s. § 8b Anm. 42ff.). Die Ermittlung der vGA geht dabei „zeitlich“ der Anwendung des § 8b KStG vor, dh., die Erhöhung des Gewinns ist dabei zunächst unabhängig davon zu prüfen, ob und inwieweit (§ 8b Abs. 5) dieses Einkommen stpfl. ist (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292).

(3) Erwerb eigener Anteile

261

Ausgewähltes Schrifttum bis zum Inkrafttreten des BilMoG: BREUNINGER, Zur Rechtsnatur eigener Anteile und ihre ertragstliche Bedeutung, DStZ 1991, 420; THIEL, Wirtschaftsgüter ohne Wert: Die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 567; WASSERMEYER, Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 621; FINGERHUT/SCHRÖDER, Die Einziehung eines GmbH-Anteils und Probleme in der Praxis, BB 1997, 1805; ROSE, vGA im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHR 1999, 373; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versorgungszusage gegen die Übertragung eigener Anteile, EFG Beilage 2000 Nr. 24, 192; KESSLER/SUCHAN, Erwerb eigener Aktien und dessen handelsbilanzielle Behandlung, BB 2000, 2529; SCHMIDBAUER, Die Bilanzierung eigener Aktien im internationalen Vergleich, DStR 2002, 187; ESCHBACH, Eigene Aktien und der Shareholder Value, DB 2003, 161; RÄTKE, Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen hohen Preis, UM 2004, 100; PRINZ/VON FREEDEN, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR 2005, 533; SEDEMUND, Zivilrechtliche Grundlagen und steuerliche Behandlung eigener Anteile einer GmbH im Rechtsverkehr, DStZ 2005, 481.

Ausgewähltes Schrifttum nach Inkrafttreten des BilMoG: GEISSLER, Der Erwerb eigener GmbH -Anteile zur Realisierung von Strukturmaßnahmen, GmbHR 2008, 1018; HERZIG, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339; KÜTING/REUTER, Abbildung von eigenen Anteilen nach dem Entwurf des BilMoG – Auswirkungen in der Bilanzierungs- und Bilanzanalysepraxis, BB 2008, 658; MAYER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG, Ubg 2008, 779; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342; HOHAGE, Erwerb eigener Anteile, Einziehung, Aufstockung und vGA bei der GmbH, DB 2009, 1033; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Ausgewählte Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; PRINZ, Gedankensplitter zum neuen BilMoG aus der Steuerperspektive, Status-Recht 2009, 126; SCHIFFERS, Das BilMoG und der Mittelstand. Konsequenzen für GmbH und GmbH & Co. KG im Überblick, GmbH-StB 2009, 166; RODEWALD/POHL, Neuregelungen des Erwerbs von eigenen Anteilen durch die GmbH im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), GmbHR 2009, 32; DITZ/TCHERVENIACHKI, Eigene Anteile und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle – Bilanzierung nach dem BilMoG und Konsequenzen für das steuerliche Einlagekonto, Ubg 2010, 875; MEEGEN/BOSSMANN, Steuerliche Vorteile durch Anteilsrückkauf vom ausscheidenden GmbH-Gesellschafter, DStR 2010, 262; HÜTTEMANN, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung: Festschrift für Norbert Herzog zum 65. Geburtstag, München 2010, 595; NAJDECKI, Erwerb eigener Anteile durch die GmbH, NWB 2010, 349; SCHMIDTMANN, Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuW 2010, 286; POHL, Treaty shopping und eigene Anteile, Art. 28 Limitation on Benefits Clause DBA-USA, JbFfSt 2010/2011, 513; BREUNINGER/MÜLLER, Erwerb und Veräußerung eigener Anteile nach dem BilMoG, GmbHR 2011, 10; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; LECHNER/HAISCH, Was nun? Erwerb eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 10.08.2010, Ubg 2010, 691; KÖHLER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile, DB 2011, 15; NEUFANG/MERZ, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; KÖHLER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile, DB 2011, 15; SIEBERT/IVZHENKO-SIE-

BERT, Die Veräußerung eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft – ein Steuersparmodell? FR 2012, 285; ÖSER/KROPP, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, Der Konzern 2012, 185.

Grund für den Erwerb eigener Anteile: Der Erwerb eigener Anteile durch die KapGes. dient im Einzelfall der Einziehung der Anteile, der Abfindung von Gesellschaftern, der Verhinderung des Eintritts neuer Gesellschafter oder der Kurssicherung oder der Bedienung von Aktienoptionen für ArbN. Bis zum Inkrafttreten des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) war es für die bilanzielle Behandlung und – damit einhergehend – für die Auswirkung auf das Einkommen der KapGes. von Bedeutung, zu welchem Zweck – Weiterveräußerung oder Einziehung – die Anteile erworben wurden (KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 1 Rn. 60). Die gesellschaftsrechtlichen Grenzen eines Erwerbs eigener Anteile durch eine GmbH oder AG sind in § 33 GmbHG und § 71 AktG geregelt.

Rechtslage zum Erwerb eigener Anteile bis zum Inkrafttreten des BilMoG – „Aktivierung soweit kein Einzug“: Eigene Anteile, die die KapGes. entgeltlich – dh. nicht zum Zweck der Einziehung – erwirbt, waren bilanzstreehtl. als WG des UV (§ 266 Abs. 2 B.III. Nr. 2 HGB aF) zu aktivieren (vgl. BFH v. 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522; v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; s. auch BFH v. 13.11.2002 – I R 110/00, GmbHR 2003, 598, zum Erwerb durch Vermächtnis; v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572, zum Erwerb unter Verstoß gegen § 71 AktG). Auf der Passivseite war ein entsprechender Posten in Form einer Rücklage für eigene Anteile zu bilden (§ 274 Abs. 4 Satz 1–3 HGB aF). Handelsbilanzrechtlich waren eigene Anteile vor Inkrafttreten des BilMoG als Vermögensgegenstände anzusehen (§ 265 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 266 Abs. 2 B.III. Nr. 2, § 272 Abs. 4 Satz 1 HGB aF; s. allg. BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10). Der Erwerb eigener Anteile war daher grds. als Anschaffungsgeschäft und nicht als Einlagenrückgewähr zu beurteilen (so auch die FinVerw., s. BMF v. 2.12.1998, BStBl. I 1998, 1509).

- ▶ *Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile* ist nach der bisherigen Rspr. (vor Inkrafttreten des BilMoG) anzunehmen, wenn
 - die KapGes. den Gesellschafter aus gesellschaftlichen Gründen vom Risiko eines Wertverlusts seiner Beteiligung befreit (BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781) oder dem Anteilserwerb ein unangemessener Kaufpreis zugrunde gelegt wird (vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255; Nds. FG v. 18.1.2000 – 6 K 508/97, EFG 2000, 818, rkr.; KÖHLER, DB 2011, 15);
 - im Rahmen einer Verschmelzung (down-stream-merger) eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung eigener Anteile vorzunehmen ist (FG Münster v. 20.5.2005 – 9 K 3656/03 K, EFG 2005, 1561, rkr., m. Anm. GZ, StuB 2005, 1057, zur Rechtslage vor Geltung des § 8b idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858 = BStBl. I 2002, 35); dies gilt vor dem Hintergrund der Änderung des § 8b durch das UntStReformG 2008 wohl nur noch, wenn man der Auffassung der FinVerw. folgt, wonach lediglich der Verkauf von zur Weiterveräußerung erworbenen eigenen Anteilen unter § 8b Abs. 2 fällt (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 15; krit. GOSCH in GOSCH II, § 8b Rn. 163). Indes ist uE auch insoweit der Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2, 3 grds. eröffnet (s. § 8b Anm. 42f.);
 - sich eine KapGes. zur Leistung von Versorgungszahlungen gegenüber einem GesGf. als Gegenleistung für die Übertragung eigener Anteile verpflichtet und die Bildung der hierfür gesetzlich vorgeschriebenen Rücklage nicht ohne

Minderung des Stammkapitals möglich ist (Hess. FG v. 3.8.2000 – 4 K 3474/97, EFG 2000, 1412, rkr.) oder wenn

- die KapGes. Zahlungen für den Erwerb von Anteilen des als lästig empfundenen ausgeschiedenen Gesellschafters durch die verbleibenden Gesellschafter leistet (FG München v. 24.5.1993 – 7 K 2381/91, nv., juris, rkr.).

Handelsbilanzielle Rechtslage zum Erwerb eigener Anteile nach Inkrafttreten des BilMoG – „Generelles Nettoprinzip“: Für nach dem 31.12.2009 beginnende Wj. (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) gilt für den Erwerb eigener Anteile die Rechtslage nach § 272 Abs. 1a und 1b HGB idF des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102). Nach den Regelungen des BilMoG wird der Erwerb eigener Anteile bei der erwerbenden Gesellschaft bilanziell nicht mehr als Anschaffungsgeschäft behandelt; die erworbenen Anteile werden nicht mehr als Vermögensgegenstände bilanziell erfasst. Vielmehr muss eine passive Kürzung vom Eigenkapital vorgenommen werden; die Verpflichtung zur Bildung einer „Rücklage für eigene Anteile“ entfällt. Mit der Gesetzesänderung soll die „Bilanzierung eigener Anteile vereinfacht“ und „dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs bzw. der Veräußerung eigener Anteile als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner bzw. wirtschaftlicher Kapitalerhöhung handelsbilanziell Rechnung getragen werden“ (BTDruks. 16/10067, 65). Im Ergebnis wird der Erwerb eigener Anteile – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs wirtschaftlich als Eigenkapitalmindernd, eine (Wieder-)Veräußerung von eigenen Anteilen als kapitalerhöhend behandelt (BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10 [12].

► *Haltung der FinVerw. unklar:* Die FinVerw. hat mit BMF-Schreiben v. 10.8.2010, BStBl. I 2010, 659 das bis dahin geltende Grundsatzschreiben zur steuerlichen Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile v. 2.12.1998, BStBl. I 1998, 1509 (s.o.) aufgehoben und verfügt, dass die bisherigen Grundsätze in offenen Fällen nicht mehr angewendet werden. Der Umstand, dass das BMF-Schreiben in BStBl. I 2010, 659 keine neue Regelung trifft, hat die Praxis nachhaltig verunsichert; unklar ist insb., ob wegen der Nichtanwendung auf offene Fälle auch für die Vergangenheit an die Stelle der bisherigen stl. Behandlung eine andere treten soll (abl. BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10; KÖHLER, DB 2011, 15 mit dem Verweis auf Vertrauensschutz).

Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile nach Inkrafttreten des BilMoG: Der neue passive Ausweis nach § 272 Abs. 1a HGB ändert uE im Ergebnis nichts daran, dass der Erwerb eigener Anteile estl. als erfolgsneutraler Anschaffungsvorgang zu beurteilen ist (glA HÜTTEMANN, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, 2010, 594; KLINGEBIEL in DJPW, § 8 Abs. 1 Rn. 165; diff. LECHNER/HAISCH, Ubg 2010, 691; KÖHLER, DB 2011, 15; soweit einzelne Stimmen in der Lit. [s. etwa THIEL, FS L. Schmidt, 1993, 569] in dem Erwerb eigener Anteile eine Teilliquidation gesehen haben, ist diese Auffassung uE als überholt anzusehen [vgl. BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10]). Die bisherige Rspr. zu vGA im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile gilt insoweit entsprechend fort (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 488).

b) Ausgewählte schuldrechtliche Vertragsbeziehungen

aa) Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise

Ausgewähltes Schrifttum (ab 2005): BAUMHOFF, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei der Existenz von Bandbreiten, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz

Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 347; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, DStR 2005, 1549; BRAUN/HOF, Die Verrechnungspreisdokumentation vor dem Hintergrund der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, IStR 2005, 69; BRÜNING/MARX/ANDRESEN/HÜLSTER/BECK/BODENMÜLLER/WOLFF, Dokumentation von Verrechnungspreislösungen, IStR 2005, 714; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Die Dokumentation angemessener Verrechnungspreise nach den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren: Eine kritische Analyse, DB 2005, 1184; FINSTERWALDER, Einkunftsabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, DStR 2005, 765; FROTSCHER, Verfassungsrechtliche Fragen zu den Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen und den Rechtsfolgen ihrer Verletzung, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 391; GRAF, Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 18.10.2004, IStR 2005, 175; KAMINSKI/STRUNCK, Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. April 2005, StBp. 2005, 213, 245; LENZ/FISCHER/SCHMIDT, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, BB 2005, 1255; VÖGELE, Die Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der Fremdvergleich und die Angemessenheitsanalyse, IStR 2006, 499; FINSTERWALDER, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; GREINERT, Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung, RIW 2006, 449; HÜLSHORST/RETTINGER, Verrechnungspreise in der Versicherungswirtschaft, DB 2006, 2032; KUMPF/ROTH, Gewinnabgrenzung bei internen Leistungen zwischen deutschen und ausländischen Betriebsstätten, in KIRCHHOFF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerrfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 579; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, DStR 2007, 1461; FIEHLER, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, IStR 2007, 464; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485; KAUT/FREUDENBERG/FOTH, Verrechnungspreismethodik: Ausgleichszahlungen als Instrument der Ergebnissteuerung bei Routineunternehmen, BB 2007, 1665; RASCH/RETTINGER, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2007, 353; SCHIRMER, Belastung nachträglich nicht akzeptierter Verrechnungspreise grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, in WINKELJOHANN/BAREIS/HINZ/VOLK (Hrsg.), Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung. Entwicklungstendenzen, Festschrift für Dieter Schneeloch zum 65. Geburtstag, München 2007, 247; SCHREIBER, Aktuelle Fragen zu den „Verwaltungsgrundsätzen Verfahren“ (Verrechnungspreise), JbFfStR 2005/2006, 624; BAUMHOFF/GREINERT, Steuerliche Anerkennung internationaler Verrechnungspreise bei Nichteinhaltung formaler Anforderungen, IStR 2008, 353; KROPPEN, Fremdvergleichsgrundsatz bei Konzernfinanzierungsgesellschaften, JbFfSt 2008/2009, 783; LOOKS/STEINERT/MÜLLER, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungs Vorschriften, BB 2009, 2348; POHL, Verrechnungspreise und Gesellschaftsrecht, geplante Nachbesserung bei der Funktionsverlagerung, JbFfSt 2010/2011, 588; KROPPEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln, Loseblatt; Baumhoff, Verrechnungspreispolitik bei Verlustgesellschaften, in BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Köln 2011; SABEL/KNEBEL/SCHMIDT, Sicherheitengestellung im Konzern, IStR 2012, 42; GEBERTH, Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, GmbHR 2012, R169; GEBERTH, Der AOA erschwert die unternehmerische Auslandstätigkeit, DB 2012, Heft 31, M1; WILKE, Die geplanten Änderungen in § 1 AStG, IWB 2012, 275; ANDRESEN/BUSCH, Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung: steuerliche Untiefen bei der Transformation des Authorised OECD Approaches in nationales Recht, Ubg 2012, 451; BALDAMUS, Neues zur Betriebsstätten Gewinnermittlung, IStR 2012, 317; WASSERMAYER, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwi-

schen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; LÜDICKE, Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders, in BRUNSACH/ENDRES/LÜDICKE/SCHNITGER, Deutsche Abkommenspolitik, IFSt.-Schrift Nr. 480 (2012), 49.

(1) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter

262

Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte: Lieferbeziehungen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche als auch als grenzüberschreitende Vorgänge darstellen. In beiden Fällen kann sich die Frage einer zutreffenden Bemessung der Gegenleistung für die Lfg. und, damit einhergehend, der zutreffenden Einkünftezuordnung (bzw. einer Einkünftekorrektur) zwischen KapGes. und Gesellschafter stellen. Bei innerstaatlichen Vorgängen wird sich die Fragestellung aber letztlich weitgehend auf einen Vergleich von Lieferkonditionen gegenüber dem Gesellschafter und denjenigen, die Dritten eingeräumt wurden (oder worden wären), konzentrieren. Die mit grenzüberschreitenden Vorgängen einhergehenden Fragestellungen – insbes. die der Verrechnungspreisbildung zwischen multinationalen Unternehmen – sind dagegen weitaus komplexer, weil neben kaufmännischen und stl. Überlegungen auch marktwirtschaftliche und (handels-)politische Einflüsse die Preisbildung beeinflussen können (s. näher KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Anm. 1.2 ff.) und darüber hinaus verfahrensrechtlich erweiterte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten beachtet werden müssen (näher s. Anm. 85).

Grundsätze des Fremdvergleichs: Lieferbeziehungen zwischen der KapGes. und einem Gesellschafter müssen wie unter unabhängigen Dritten abgewickelt werden; insbes. sind angemessene Gegenleistungen zu erbringen. Abweichungen zum Nachteil der KapGes. können zu vGA (BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658, zum Handel zwischen Schwestergesellschaften; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 20.1.1999 – I R 32/98, BStBl. II 1999, 369, m. Anm. PAUS, DStZ 1999, 575, zur Zahlung eines unangemessenen Kaufpreises in Raten; FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439, rkr., zur Zahlung überhöhter Preise an ausländ. Gesellschaft, an der der Alleingesellschafter zu 50 % beteiligt ist), Abweichungen zum Vorteil der KapGes. zu verdeckten Einlagen führen (BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86, zur Genossenschaft).

► *Bei beherrschenden Gesellschaftern* sind zudem vorherige klare und eindeutige Vereinbarungen erforderlich (s. Anm. 144). Ein Nachteil der KapGes., der zu vGA führt, kann bei ständigen Lieferbeziehungen im Übrigen schon darin liegen, dass verabsäumt wird, gegenüber einem Lieferanten, der zugleich Gesellschafter ist, nachträglich Preissenkungen einzufordern (BFH v. 9.7.1996 – I B 119/95, BFH/NV 1997, 67).

► *Bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland* mit nahestehenden Person ist neben Abs. 3 Satz 2 – der in der Regierungsentwurfassung zum JStG 2013 (BR-Drucks. 302/12) erneut erweiterte – § 1 AStG zu beachten (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 78); die Vorschrift sieht dem Grunde nach eine Einkünftekorrektur vor, wenn der Einkünfteermittlung Verrechnungspreise zugrunde gelegt wurden, die einem Fremdvergleich nicht standhalten (zum Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 3 Satz 2 und § 1 AStG s. Anm. 78).

▷ *Mit der geplanten Änderung des § 1 AStG-E idF. des JStG 2013* (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 78) ist die Einf. eines sog. Authorised OECD Approach (AOA) geplant: rechtlich unselbständige ausländische Betriebsstätten sollen

künftig wie eigenständige Unternehmen behandelt und ihre Geschäftsbeziehungen mit dem Stammhaus nach fremdvergleichsüblichen Regeln gestaltet werden. Der AOA ist grds. auch dann anzuwenden, wenn bestehende DBA dies nicht vorsehen (vgl. § 1 Abs. 5 Sätze 1 bis 7 AStG-E; krit. hierzu GERBERTH, DB 2012, Heft 31, M 1; WILKE, IWB 2012, 275; ANDRESEN/BUSCH, Ubg 2012, 451; BALDAMUS, IStR 2012, 317; WASSERMEYER, IStR 2012, 277; LÜDICKE in BRUNSBACH/ENDRES/LÜDICKE/SCHNITGER, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 63). § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG-E stellt allerdings klar, dass die Vorschriften derzeit nur ein Besteuerungsrecht vorbereiten wollen, wenn der AOA in künftigen DBA mit anderen Staaten tatsächlich vereinbart wird, da nach dem Wortlaut der Regelung bestehende DBA den Bestimmungen in § 1 Abs. 5 Sätze 1 bis 7 AStG-E vorgehen. Ein treaty override wird hierdurch vermieden, soweit nicht ausnahmsweise der generelle Nachweisvorbehalt günstigeren DBA-Regelungen entgegensteht. Auf Grund der gewählten Gesetzgebungstechnik wirkt der AOA allerdings unabhängig einer bilateralen Regelung immer zugunsten des Steuerpflichtigen.

- ▷ *Zwischenstaatliche Regelungen* können Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2 entfalten (FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, m. Anm. WILK, zu Art. 4 DBA GB und Art. 9 OECD-MA).

Bestimmung des angemessenen Entgelts: Zur Bestimmung angemessener Entgelte sind die gesamten Umstände des Einzelfalls zu würdigen, was im Regelfall eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 AO) notwendig macht.

► *Bandbreitenbetrachtung:* Für die Feststellung angemessener Entgelte ist grds. auf den Preis, der zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre, abzustellen. Für die Praxis ist allerdings zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht lediglich „einen“ Fremdvergleichspreis oder „eine“ bestimmte Marge, sondern eine gewisse Bandbreite angemessener Entgelte geben wird. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass durch den Fremdvergleich nur eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt werden kann, die unabhängige Unternehmen für vergleichbare Geschäfte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbaren. Darüber hinaus kann die Bandbreite Ausfluss divergierender Geschäftsgebahren der beteiligten Firmen im Einzelfall oder divergierender Vergleichsmethoden bei der Beurteilung der Fremdvergleichspreise sein (s. KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Anm. 1.45 f.). In solchen Fällen ist daher bei der Berechnung der vGA stets von dem für den Stpfl. günstigsten Fremdvergleichspreis (entsprechend der jeweils günstigeren Ober- oder Untergrenze der Bandbreite) auszugehen (BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 374); als unangemessen iSd. Abs. 3 Satz 2 sind können nur diejenigen Entgelte angesehen werden können, die den oberen (oder unteren) Rand dieser Bandbreite übersteigen (näher s. Anm. 135, 142).

► *Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen:* Für die Ermittlung eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreises im Rahmen grenzüberschreitender Lieferbeziehungen stehen grds. die sog. geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) als gleichberechtigte Ermittlungsmethoden zur Verfügung (so jetzt ausdr. für den Anwendungsbereich des AStG die Neuregelung in § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG idF des UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912); zur Einengung der Bandbreite eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte und zur Korrektur unter Verwendung des Medians der Werte die

ser Bandbreite s. § 1 Abs. 3 Sätze 3, 4 AStG nF; zu weiteren Einzelheiten s. KROPFEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Bd. II, Anm. 2.1 ff.). Die im Einzelfall am besten geeignete Methode ist ggf. durch das FG zu bestimmen. Bei Vertriebsgesellschaften wird der Fremdvergleichspreis regelmäßig nach der Wiederverkaufspreismethode ermittelt (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171 mwN; s. auch BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218; v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570). Die Neuregelungen sind im Einzelnen umstritten (BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2007, 1461).

(2) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften

263

Ausgewähltes Schrifttum: WOERNER, Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften – Zufluß bei der Muttergesellschaft, BB 1987, 667; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung der Tochtergesellschaft an Schwestergesellschaft, EFG 2002, 1215; SCHLAGHECK, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GStB 2002, 369; BOGENSCHÜTZ, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, BB 2005, 1725; HEGER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, jurisPR-SteuerR 36/2005 Anm. 5; HOFFMANN, Zur Preisgestaltung beim Handel zwischen Schwestergesellschaften, GmbHR 2005, 1142; PELTNER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen Schwestergesellschaften, KFR F. 4 KStG § 8, 9/05, 457; PFLÜGER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwestergesellschaften, GStB 2005, 203; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; GRÜTZNER, Rückstellung für drohende Kapitalersatzansprüche einer Schwestergesellschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung?, StuB 2007, 582; SCHLAGHECK, Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, BBK F. 13, 5027; SCHRÖDER, Zur Frage der Einordnung der eigenkapitalersatzrechtlichen Erstattungspflicht gegenüber einer Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2008, 1224; GOETTE, Einführung in das neue GmbH-Recht, München 2008; BÄUML, Die Ausstrahlungswirkung des MoMiG auf das Steuerrecht, in BÄUML/RÖMERMANN/WACHTER, GmbH-Beratung nach dem MoMiG, GmbHR-Sonderheft Okt. 2008, 93; BRANDIS, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 719; STOLLENWERK/WILLEMS, Börsenspekulationen einer GmbH – vGA aufgrund Verlagerung von Geschäftschancen? GmbH-StB 2012, 81.

Kriterien des Fremdvergleichs: Für Schwestergesellschaften sind die Regeln über nahestehende Personen anzuwenden. Wendet eine Schwestergesellschaft der anderen einen Vorteil zu, ist dies als Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, die diese an die Schwestergesellschaft weitergibt, zu werten (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Schwestergesellschaft“). Nach diesen Grundsätzen gelten die in Anm. 262 genannten Grundsätze des Fremdvergleichs zur Bestimmung angemessener (Gegen-)Leistungen im Lieferverkehr auch zwischen Schwestergesellschaften. Überdies sind grds. schriftliche Vereinbarungen über Liefer- und Preiskonditionen erforderlich; existieren solche zwar nicht, wird der Warenverkehr jedoch entsprechend allg. gültigen Preislisten oder wie mit den fremden Geschäftspartnern, insbes. nach den Übungen der Branche abgewickelt, kann gleichwohl auf klare und eindeutige und im Vorhinein geschlossene (mündliche) Vereinbarungen geschlossen werden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 501; s. hierzu auch BFH v. 16.2.1977 – I R 94/75, BStBl. II 1977, 568, zur Übernahme von branchenüblichen Frachtkosten; FG Ba.-Württ. v. 3.12.1992, EFG 1993, 406, rkr., zur Übernahme von Skontoaufwendungen). Nicht fremdübliche Preise im Handel zwischen Schwestergesellschaften führen indes ebenso wie ein „unüblicher“ Zahlungsverkehr zu vGA (BFH v. 6.4.2005 –

I R 22/04, BStBl. II 2004, 132; v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189). Vertragsbedingungen können ggf. auch einer langjährigen Übung entnommen werden, doch genügt es nicht, wenn nur die Entgeltlichkeit, nicht aber die Höhe des Entgelts feststeht (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 501; FG Hamb. v. 13.4.1984 – II 117/81, EFG 1984, 624, rkr.). Als „vorläufig“ vereinbarte Preise müssen zumindest nach feststehenden Kriterien endgültig bestimmbar sein (BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.4.12.8). Zu den Anforderungen der FinVerw. an die Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, insbes. zu Ermittlungs-, Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten s. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.2 ff.

Im Rahmen von Lieferbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften können insbes. Unterpriislieferungen zu vGA in Höhe der Preisvergünstigung bei der liefernden Gesellschaft, zu Erträgen bzw. verdeckten Einlagen bei der Muttergesellschaft (nachträgliche AK der Mutter auf die Beteiligung) sowie zu verdeckten Einlagen bei der beziehenden Gesellschaft führen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 866; H 36 V. „Waren“ KStH; zur Bilanzierung von vGA im Verhältnis zwischen Mutter- und TochterGes. s. SCHLAGHECK, BBK F. 13, 5027 = Heft 13/2007); s. auch Anm. 265. Auch die nicht zeitnahe und/oder nicht vollständige In-Rechnung-Stellung gegenüber der Schwestergesellschaft erbrachter Leistungen kann die Annahme gesellschaftlicher (Mit-)Veranlassung rechtfertigen (BFH v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189). Zur unentgeltlichen Übertragung von Geschäftschancen auf eine neu gegründete Schwestergesellschaft im Rahmen einer Betriebsübernahme als vGA s. BFH v. 6.11.2006 – I B 29/06, BFH/NV 2007, 465.

Eigenkapitalersetzliche Erstattungsverpflichtungen gegenüber Schwestergesellschaft: Eine Vermögensminderung, die sich aus einer aus den Grundsätzen der eigenkapitalersetzenden Gebrauchsüberlassung abgeleiteten Erstattungsverpflichtung ergeben würde, hat die Rspr. als vGA angesehen (BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60, m. Anm. HEUERMANN, StBp. 2008, 328). Bei dem aus § 32b Satz 1 GmbHG aF bzw. aus der entsprechenden Anwendung von § 31 GmbHG folgenden Erstattungsanspruch einer notleidenden Gesellschaft gegen den Gesellschafter handele es sich um eine aus dessen gesellschaftsrechtlicher Finanzierungsverantwortung abzuleitende Verpflichtung – vergleichbar mit einer Einlageverpflichtung. Liege die Erstattungsverpflichtung in der Finanzierungsverantwortung des Gesellschafters, sei sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Das gelte auch, wenn die eigenkapitalersetzende Leistung nicht unmittelbar vom Gesellschafter, sondern von einer von diesem beherrschten Schwestergesellschaft erbracht werde.

► *Im Zuge der Aufhebung der §§ 32a, 32b GmbHG* und die Integrierung dieser Regelungen in die InsO durch das MoMiG (BGBl. I 2008, 2026) wurde die Rechtsfigur der eigenkapitalersetzenden Gesellschafterleistungen aufgegeben (s. hierzu WÄLZHOFF, GmbHR 2008, 841; HARLE, GmbHR 2009, 1093). Vor dem Hintergrund der das Verhältnis von Gesellschaftsrecht und StR sowohl im Bereich der vGA als auch der nachträglichen AK neu definierenden Regelungen (vgl. SCHRÖDER GmbHR 2008, 1224) stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien nunmehr die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (s. Anm. 120 ff.) in diesen Bereichen beurteilt werden kann – ob durch eine (ggf. zeitlich „pauschalierte“) gesellschaftsrechtlich veranlasste Verstrickung nach dem Insolvenzrecht (vgl. BÄUML, GmbHR-Sonderheft Okt. 2008, 93 [95 ff.]; HEUERMANN, StBp. 2008, 328, jew. zu nachträgl. AK iSd. § 17 EStG) oder durch eine autonome steuer-

rechtliche Lösung (s. etwa WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 17 Rn. 174, mwN). Die FinVerw. (BMF v. 21.10.2010, BStBl. I 2010, 832; v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 545, ebenfalls zu nachträgl. AK iSd. § 17 EStG) favorisiert wohl eine autonome steuerrechtliche Lösung und stellt insoweit auf die Figur des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers“ ab. Dem ist uE auch für den Bereich der vGA zu folgen.

Verlagerung von Geschäftschancen zwischen Schwestergesellschaften:

Auch Geschäftschancen können zwischen Schwestergesellschaften gegen nicht angemessenes Entgelt übertragen werden (s. näher Anm. 307 ff.; s. auch STOLLENWERK/WILLEMS, GmbH-StB 2012, 81, zur Verlagerung anhaltend erfolgreicher Börsengeschäfte).

Einstweilen frei.

264

bb) Kaufverträge

265

Ausgewähltes Schrifttum: PEZZER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Ausschüttungsbelastung bei Zahlung eines überhöhten Kaufpreises in Raten, FR 1999, 656; DRÜEN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Ratenzahlung eines überhöhten Kaufpreises, SteuerStud. 2000, 172; PLATZ, Bewertung einer Steuerberater-Praxis, Inf. 2000, 310, 601; WEHMEIER, Bewertung einer Steuerberater-Praxis, Inf. 2000, 598; SCH, Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts bei Begründung eines Betriebsaufspaltung keine verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 2001, 1749; JAHNDORF, Überpreisverkauf von Beteiligungen und Kaufpreisverzicht zwischen Schwestergesellschaften, DB 2003, 1759; HOFFMANN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übernahme einer konkursreifen GmbH durch einen Antragsgegner, GmbHR 2004, 141; PAUS, Betriebsaufspaltung: Ermittlung des Teilwerts von Anteilen an der Betriebs-GmbH, FR 2004, 943; LOOKS/STEINERT/MÜLLER, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtingvorschriften, BB 2009, 2348.

Kriterien des Fremdvergleichs: Kaufverträge zwischen KapGes. und Gesellschafter müssen insbes. zu angemessenen Preisen abgeschlossen werden; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde von fremden Dritten stets zu Einkaufspreisen kaufen bzw. an Dritte zu Verkaufspreisen verkaufen. Abweichungen zum Nachteil der KapGes. führen außerhalb zulässiger Bandbreiten (s. Anm. 135 und 142) zu vGA (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, GmbHR 2005, 1139; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 24.11.1998 – 2 K 1526/96, nv., juris, rkr., zu überhöhten Einkaufsrechnungen und Zahlungsrückfluss an die Gesellschafter). Kaufverträge sind ferner dann strechtl. nicht anzuerkennen und können zu vGA führen, wenn sie nicht wie vereinbart durchgeführt werden (vgl. BFH v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547, zur Anerkennung von Verträgen zwischen beteiligungsidentischen PersGes.).

Überwertkauf, Unterwertverkauf: Eine vGA liegt vor, wenn die KapGes. unangemessen hohe Einkaufspreise für vom Gesellschafter bezogene WG zahlt oder ein WG des Anlagevermögens an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen (aber noch über dem Buchwert liegenden) Preis verkauft (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; H 36 V. „Waren“ KStH). Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 206.

Grundstücksgeschäfte: Streit anfällig sind in der Praxis insbes. Grundstücksvkäufe einer KapGes. an ihren Gesellschafter (oder umgekehrt). Der Ankauf eines Grundstücks vom Gesellschafter über Wert oder der Verkauf eines

Grundstücks an den Gesellschafter unter Wert führt regelmäßig zu vGA im Zeitpunkt der Übergabe des Grundstücks.

StRSpr., vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322; v. 28.1.1970 – I R 123/67, BStBl. II 1970, 296; v. 20.8.1986 – I R 283/82, BFH/NV 1987, 63, zur Veräußerung eines Grundstücks und unentgeltlichen Überlassung von Planungsunterlagen und Genehmigungen; BFH v. 30.3.1989 – I R 34/87, BStBl. II 1989, 489; v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786, zum nachträglich verbilligten Erwerb von Eigentumswohnungen; s. ferner FG Hamb. v. 17.4.1991 – II 98/88, EFG 1992, 42, rkr., zum objektiven Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Verkehrswert; Nds. FG v. 14.5.1991 – VI 413/89, GmbHR 1992, 329, rkr.: dem Gesellschafter überlassene Grundstücks-Wertsteigerung als vGA; Hess. FG v. 27.4.1999 – 4 K 1423/97, nv., juris, rkr., zum Forderungsverzicht beim Rückkauf eines Grundstücks; FG Ba.-Württ. v. 11.12.2000 – 3 K 198/96, nv., juris, rkr., zur Veräußerung an nahen Angehörigen; FG Saar. v. 30.8.2000 – 1 K 223/96, EFG 2000, 1352, rkr.: Alleingesellschafter einer gemeinnützigen GmbH veräußert das Grundstück der GmbH, auf dem diese ein Pflegeheim betreibt, unter Wert und zugleich seine Geschäftsanteile über Wert jeweils an denselben Erwerber; FG Berlin v. 11.11.2003 – 7 K 7072/02, EFG 2004, 370, rkr.; s. auch FG München v. 10.5.2005 – 6 K 4495/02, nv., juris, rkr.; FG Berlin v. 15.3.2004 – 8 K 8171/00, EFG 2004, 1712, rkr., zur „Bandbreitenrechtsprechung“.

Eine unangemessene Preisvereinbarung zugunsten der KapGes. ist demgegenüber als verdeckte Einlage zu werten. Überträgt eine KapGes. ihrer Schwestergesellschaft, an der dieselben Personen mit gleichen Anteilen beteiligt sind, ein Grundstück zu einem unangemessen niedrigen Preis, liegt darin eine sog. „mittelbare“ vGA der übertragenden GmbH an ihre Anteilseigner (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605). Keine vGA liegt indessen vor, wenn eine KapGes. an ihren Gesellschafter ein Grundstück nur zum Grundstückspreis, dh. ohne anteiligen Kaufpreis für das Gebäude, veräußert, weil darauf ein latenter Ausgleichsanspruch gem. § 951 BGB lastet (FG München v. 12.4.2000 – 1 K 1983/97, EFG 2000, 789, rkr.). Ein Geschäftsleiter muss auch nicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses spätere Preisentwicklungen auf dem Grundstücksmarkt oder die bei der späteren Weiterveräußerung dieser oder vergleichbarer Grundstücke erzielten Preise berücksichtigen, um iS der höchstrichterlichen Rspr. „ordentlich und gewissenhaft“ zu handeln (BFH v. 9.4.1975 – I R 166/73, BStBl. II 1975, 617).

Betriebsveräußerung: Im Fall einer (Teil-)Betriebsveräußerung ist die Berücksichtigung eines Geschäftswerts im Rahmen der Kaufpreisbemessung möglich und zur Vermeidung einer vGA auch erforderlich (BFH v. 7.10.1970 – I R 1/68, BStBl. II 1971, 69, zu Schwestergesellschaften; s. auch BFH v. 17.1.1973 – I R 46/71, BStBl. II 1973, 418; v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867, zur Einbringung; FG Berlin-Brandenb. v. 12.12.2007 – 12 K 8179/04 B, DStRE 2008, 755: „vermeintlicher“ Firmenwert als vGA).

266 Einstweilen frei.

267 cc) Lizenzverträge und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter

Ausgewähltes Schrifttum: KLEINEIDAM, Verrechnungspreise für immaterielle WG – Lizenzen, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, 103; GROSS, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how- und Computerprogrammlicenz-Verträgen, BB 1995, 885; GROSS, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how und Computerprogrammlicenz-Verträgen 1996/1997 und 1998/1999, BB 1998, 1321 und Beil. BB 10/2000, 24; SCHWEIGER, Gesellschafter-Markenlizenzen, BB 1999, 451; JAKOB, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; DAUTZENBERG, Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren in einem europäischen

Konzern, StuB 2005, 524; DÜRRFELD/WINGENDORF, Lizenzierung von Markenrechten im Konzern, IStR 2005, 464; FORST/BUSCH, Die Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie in Deutschland – Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in der EU, EStB 2005, 35; SIMON/STOLZE, Die steuerliche Beurteilung von Film-Lizenzzahlungen im deutsch-amerikanischen Wirtschaftsverkehr, IStR 2005, 398; VONDERBANK, Steuern für Lizenzgebühren – Zollwertrechtliche Beurteilung von Steuern für an einen drittländischen Lizenzgeber gezahlte Lizenzgebühren, AW-Prax. 2005, 107; CORDEWENER/DÖRR, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Aktuelle Einflüsse des europäischen Gemeinschaftsrechts, GRUR Int. 2006, 447; FINSTERWALDER, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; HAASE, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Outbound-Lizenzvergütungen, Inf. 2006, 741; STEINER, Der „fremdübliche“ Verrechnungspreis – das Top-Thema bei Betriebsprüfungen!?, ÖStZ 2006, 148; HAASE (Hsrg.), Geistiges Eigentum, Köln 2012.

Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte: Vereinbarungen über die Übertragung von Lizenzrechten oder anderer immaterieller WG zwischen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche wie auch als grenzüberschreitende Vorgänge darstellen. Im Falle grenzüberschreitender Einräumung von Rechten an eine deutsche KapGes. kann im Einzelfall eine Verpflichtung zum StAbzug nach § 50a EStG begründet werden (s. HAASE, Geistiges Eigentum, Rz. 8.170 ff.). In der (Beratungs- und Prüfungs-)Praxis ist überdies die Verrechnungspreisproblematik und – in diesem Zusammenhang – die geplante Änderung des § 1 AStG-E idF des JStG 2013 mit der Einf. des sog. Authorised OECD Approach (AOA; s. Anm. 262 und Anm. 78) ein zentrales Thema (s. HAASE Geistiges Eigentum, Rz. 11.1 ff.).

Kriterien des Fremdvergleichs: Werden immaterielle WG (zB Patentrechte, Urheberrechte) von der KapGes. unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Preis auf den Gesellschafter (oder auf eine diesem nahestehende Person) übertragen oder zahlt die KapGes. unangemessen hohe Lizenzgebühren für die Übertragung solcher Rechte, kann dies zur vGA führen.

BFH v. 15.4.2003 – I B 81/02, BFH/NV 2003, 1612, Patent; v. 14.10.1992 – I R 69/88, BFH/NV 1993, 269, Namenslizenz; FG Rhld.-Pf. v. 13.6.1972 – II 49/68, EFG 1972, 603, rkr.: Lizenzzahlungen für Erfindungen des beherrschenden Gesellschafters, die dieser im Rahmen seiner Einzelfirma gemacht hat; s. hierzu auch BOSTELL, StbJb. 2001/02, 201; ENDRES/OESTREICHER, IStR 2003, Beil. 15, zu Funktionsverlagerungen im Konzern; FG Saarl. v. 26.6.2008 – 1 K 1208/03, EFG 2008, 1742, best. durch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307 = GmbHR 2010, 828: Vergütung für die Überlassung einer vor GmbH-Gründung nicht konkretisierten Geschäftsidee, die von der GmbH selbst umgesetzt und fortentwickelt wird, als vGA.

Gleiches gilt, wenn Zahlungen ohne im Voraus getroffene klare vertragliche Abreden zwischen KapGes. und beherrschenden Gesellschaftern geleistet werden (BFH v. 9.2.1983 – I R 229/81, BStBl. II 1983, 487, Urheberrecht).

Rechte an Erfindungen: Vorherige eindeutige Vereinbarungen sind insbes. auch über die Frage zu treffen, wem Rechte an Erfindungen zustehen sollen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 550). Trägt die KapGes. die Kosten der Entwicklung einer Erfindung, liegt in der Kostenübernahme eine vGA, wenn der Gesellschaft nicht auch die Rechte an der Erfindung zustehen. Stehen die Rechte an der Erfindung dagegen dem Gesellschafter zu, ist für die Annahme einer vGA nur dann kein Raum, wenn er der KapGes. die verauslagten Kosten ersetzt oder ihr zumindest die kostenlose Nutzung seiner Rechte ermöglicht.

Verzicht auf den Wert einer Erfindung: Der Verzicht einer KapGes. auf den Wert einer Erfindung und die Duldung, dass das Gebrauchsmuster auf einen

Gesellschafter übertragen wird, führt zu vGA. Eine solche kann auch dann gegeben sein, wenn die nach dem Arbeitnehmererfindungsgesetz vorgesehene Inanspruchnahme der Erfindung eines ArbN (§ 6 ArbNErfG) unterbleibt (BGH v. 28.11.2002 – 5 StR 145/02, NStZ 2004, 575).

268 Einstweilen frei.

269 **dd) Miet- und Pachtverhältnisse**

Ausgewähltes Schrifttum: LS, Zahlung von Pachtzinsen für eine Steuerberatungspraxis als verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 1990, 422; SCHOLTZ, Pachtzins für Mandantenstamm (verdeckte) Gewinnausschüttung?, KFR F. 4, 365; KOLBE, Die Angemessenheit von Miet- und Pachtzinsen als Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, StuB 2005, 836; PRÜHS, Steueroptimale Mietkalkulation, GmbH-StPr. 2006, 101; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; GEBEL/MERZ, Die Unterhaltung von Wirtschaftsgütern im privaten Interesse des Gesellschafters – Inkongruente Besteuerung der vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene? DStZ 2011, 145.

Kriterien des Fremdvergleichs: Voraussetzung für die Anerkennung eines Mietverhältnisses ist auch im Verhältnis zwischen KapGes. und Gesellschafter, dass die Hauptpflichten (Überlassung einer Mietsache zur Nutzung; Höhe der zu entrichtenden Mietentgelts) klar und eindeutig vereinbart und entsprechend durchgeführt werden; daneben können auch Regelungen über Nebenpflichten bedeutsam sein, etwa wenn die Nebenabgaben erheblich sind.

ZB BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; gleichartige Mängel sowohl in einem mit einem fremden Dritten geschlossenen Mietvertrag als auch in einem Mietvertrag mit Angehörigen; BFH v. 17.12.2003 – IX R 9/01, BFH/NV 2004, 1274; Jahresmietwert ausreichend; FG Düss. v. 12.4.2000 – 16 K 3974/94 E, EFG 2000, 739, rkr.: schädlicher Verzicht auf vereinbarte Nebenkostenabrechnung.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und mithin eine vGA kann überdies dann vorliegen, wenn der Abschluss des Mietverhältnisses ausschließlich im Interesse des Gesellschafters liegt (s. BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, GmbHR 2012, 223, zur Anmietung eines Werbebusses, wenn der wirtschaftliche Erfolg des durch den Bus beworbenen Produkts in erster Linie nicht der KapGes., sondern einer anderen Gesellschaft der Unternehmensgruppe zukommt).

Prüfung der Angemessenheit: Mietet die KapGes. von ihrem Gesellschafter zu überhöhtem Mietzins, liegt eine vGA vor (BFH v. 9.7.2003 – I B 183/02, BFH/NV 2004, 87, mwN); ein zu niedriger Mietzins führt nicht zur Nutzungseinlage (BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 525; s. aber auch BFH v. 14.1.1993 – X R 57/93, GmbHR 1998, 692, zur WK/BA-Kürzung beim Gesellschafter). Mietet der Gesellschafter von der KapGes. zu unangemessen niedrigem Mietzins, liegt ebenfalls eine vGA vor. Zur Ermittlung eines angemessenen Mietzinses ist vorzugsweise ein direkter Drittvergleich durchzuführen. Ist dies nicht möglich, ist der angemessene Mietzins unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse zu schätzen, dh., es muss ein „marktwirtschaftlicher Preisbildungsprozess“ simuliert werden (Saarl. FG v. 29.3.2004 – 1 K 210/00, EFG 2004, 1480, rkr.). Maßstab ist, ob und zu welchen Bedingungen ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen gleichartigen Mietvertrag abgeschlossen hätte. Ein solcher wird die Angemessenheit einer zu vereinbarenden Miete unter Heranziehung aller ihm zugänglichen Erkenntnismittel festlegen. Dazu gehört die Ermittlung des gemeinen Werts der zu mietenden Gegenstände; denn insoweit ist der Vergleich des Aufwands entscheidend, der sich beim Ankauf der Gegenstände zu ihrem gemeinen Wert ei-

nerseits und bei der Anmietung andererseits für die voraussichtliche Nutzungszeit ergibt. Daneben ist zu berücksichtigen, ob für die Anmietung nicht noch andere Gründe sprechen (BFH v. 12.11.1986 – I R 113/83, BFH/NV 1987, 265; FG Düss. v. 23.4.2002 – 6 K 6744/99 K,F, EFG 2002, 1404, rkr.). Eine Schätzung der angemessenen Miete anhand einer fiktiven Verzinsung des eingesetzten Kapitals und des durchschnittlichem Wertverbrauchs kommt nur in Betracht, wenn keine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten vorhanden und eine marktübliche Miete nicht festzustellen ist. Deckt die jährliche Miete der KapGes. bereits einen erheblichen Teil der Gesamtinvestitionen ihres Gesellschafters in die vermietete Immobilie ab, spricht dies für eine gesellschaftliche Veranlassung der Mietzahlungen (BFH v. 20.6.2005 – I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062).

Zur Angemessenheit von Pachtzahlungen, wenn bei Bemessung der Höhe des Zinses nicht berücksichtigt worden ist, dass der Pächter vertraglich verpflichtet ist, die gepachteten WG instand zu halten und unbrauchbar gewordene WG auf seine Kosten zu ersetzen, s. FG München v. 22.7.2003 – 6 K 1296/01, nv., juris, rkr.; zur vGA durch Gestattung der Unterverpachtung s. FG München v. 15.10.2002 – 6 V 2347/02, nv., juris, rkr.; zum Zusammenspiel von Gehalt und Pachtzahlungen s. FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1646/04, nv., juris, rkr.; zur vGA durch Erhöhung des Pachtzinses aufgrund der Einflussnahme des den Bau finanzierenden Kreditinstituts s. FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 196/96, EFG 1999, 921, rkr.; zu mündlichen Pachtvereinbarungen zwischen GmbH und Alleingesellschafter s. FG München v. 26.3.1997 – 7 K 893/93, nv., juris, rkr.; zur Verpachtung des Mandantenstamms eines Steuerberaters an eine neu gegründete GmbH s. BFH v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546; zur Erhöhung der Grundstücksacht als vGA s. Nds. FG v. 30.4.1991 – VI 288/90, GmbHR 1992, 329, rkr.; zu an die GuV-Rechnung gekoppelte Pachtzahlungen als vGA s. Nds. FG v. 18.1.1990 – VI 108/88, GmbHR 1991, 132, rkr.

Einstweilen frei.

270

ee) Anderweitige Nutzungsvorteile

271

Ausgewähltes Schrifttum: ENGELKE/CLEMENS, Unentgeltliche Nutzungsvorteile als Instrument der Ergebnissteuerung im nationalen und internationalen Konzern, DStR 2002, 285; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92.

Kriterien des Fremdvergleichs: Empfängt eine KapGes. Nutzungsvorteile (zB Dienste, Kapital oder WG des Gesellschafters) gegen unangemessen hohes Entgelt oder überlässt sie einem Gesellschafter unentgeltlich oder gegen zu niedriges Entgelt solche Nutzungsvorteile, liegen regelmäßig vGA in der Höhe vor, um den das Nutzungsentgelt über bzw. unter dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten; maßgeblich ist die erzielbare Vergütung (BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; ebenso H 37 KStH). Demgegenüber sind unentgeltliche oder verbilligte Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen zugunsten der KapGes. keine verdeckten Einlagen. Zur Kfz.-Nutzung durch Angestellte der KapGes. s. Anm. 280 und Anm. 380 „Aufwendungsersatz“ und „Kfz.-Nutzung“.

Vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569, Überlassung einer Schwimmhalle an den Geschäftsführer einer GmbH, der ein Sohn des alleinigen Gesellschafters ist; v. 29.11.2000 – I R 85/99, BFH/NV 2001, 833, zur Garantieerklärung im Konzern; s. auch BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704, zum Vorteilsausgleich bei zinsloser Darlehensgewährung gegen verbilligte Nutzungsüberlassung einer Wohnung; FG Saarl. v. 26.6.2008 – 1 K 1208/03, EFG 2008, 1742, best. durch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307 = GmbHR 2010, 828: Vergütung für die Überlassung einer nicht konkretisierten Geschäftsidee als vGA; s. auch Nds. FG v. 23.6.2009 – 6 K

72/08, DStRE 2011, 1317, rkr., zu Mietzinszahlungen einer KapGes. an einen ihrer (mittelbaren) Minderheitsgesellschafter für einen stl. nicht anzuerkennenden Mietvertrag; FG München v. 26.4.2010 – 7 K 1741/07, nv., best. durch BFH v. 11.1.2011 – I B 87/10, BFH/NV 2011, 836, zur vGA ua. durch unterlassene Einziehung von Forderungen aus Bauleistungen.

ff) Darlehen

Ausgewähltes Schrifttum: GECK, Verbilligte Darlehensgewährung und Zinsverzicht eines Gesellschafters einer GmbH aus bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, GmbHR 1991, 472; PRIESTER, Sind Eigenkapital ersetzende Gesellschafter-Darlehen Eigenkapital?, DB 1991, 1917; NEUMANN, Kann ein Darlehen einer GmbH an ihren Gesellschafter schon bei Hingabe zu einer vGA führen? GmbHR 1996, 424; SOTIROPOULOS, Fragen der Darlehensgewährung der GmbH an ihre Gesellschafter, insbes. im Gründungs- und Liquidationsstadium, GmbHR 1996, 653; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; WEBER-GRELLET, Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; ASSMANN, Probleme mit Gesellschafter-Verrechnungskonten, StBp. 2002, 240; DÖRNER, Handlungsempfehlungen zu Zinsvereinbarungen und Refinanzierungskosten eines GmbH-Gesellschafterdarlehens, Inf. 2002, 328; HEROLD, Sind Darlehen vorteilhafter als Gewinnausschüttungen? GStB 2002, 217; NEU, Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung in Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung, EFG 2003, 263; o.V., Darlehensgewährung an Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbH-Stpr. 2003, 279; o.V., Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betrieb gewerblicher Art auf Grund von Darlehensgewährung, StEW 2003, 167 WIENANDS/TEUFEL, Darlehen einer GmbH an ihren Gesellschafter, GmbHR 2004, 1301; BERG/SCHMICH, Kreditgewährung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als vGA, FR 2005, 190; HÖLZLE, Der qualifizierte Rangrücktritt als Sanierungsmittel – und Steuerfrage?, GmbHR 2005, 852; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und Steuerbilanz, BB 2005, 1895; KLEIN, Rangrücktrittsvereinbarungen als Sanierungsinstrument ein Auslaufmodell? GmbHR 2005, 663; SCHLÖSSER, Verzinsung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, GmbHR 2005, 273; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; WASSERMAYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; KÖHLER, Hybride Finanzierungen über die Grenze, in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Unternehmensfinanzierung, Köln 2006, 137; MARX/NIENABER, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzierungsinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 686; EILERS, Fremdfinanzierung im Unternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008, FR 2007, 733; HOMBURG, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, 717; KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze, IStR 2007, 418; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; KRACHT, Unternehmenssteuerreform 2008: Zeiteitenwechsel bei der Fremdfinanzierung, GStB 2007, 201; RÖDDER/STANGL, Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 479; SCHADEN/KÄSHAMMER, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317; STAATS/RENGER, Hebelt ein Logikfehler des Gesetzgebers die Zinsschranke aus?, DStR 2007, 1801; TÖBEN, Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739; TÖBEN/FISCHER, Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, 974; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WELLING, Die Zinsschranke, FR 2007, 735; HEIN/SUCHAN/GEEB, MoMiG auf der Schnittstelle von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2008, 2289; BOHNE, Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, DStR 2008, 2444; PODEWILS, Risiken verdeckter Gewinnausschüttungen bei Darlehensgewährung und „Cash Management“ im Konzernverbund, GmbHR 2009, 803; WEHRHEIM/HAUSSMANN, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; OELKE/WÖH-

LERT/DEGEN, Debt Mezzanine Swap – Königsweg für die Restrukturierungsfinanzierung? BB 2010, 299; VON ILBERG/TSCHESCHE, Rechtliche und steuerliche Betrachtung des Rückkaufs von Schulden (Debt-Buy-Back), BB 2010, 259; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; SCHREIBER/SYRE, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Up-stream“-Darlehen, DStR 2011, 1254; WIESCH, Verrechnungskonten bei persönlich geprägten Kapitalgesellschaften – Forderungen und/oder Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter, NWB 2012, 1660; TIEDE, Langfristige unentgeltliche Darlehen an Gesellschafter, StuB 2012, 50; SABEL/KNEBEL/SCHMIDT, Sicherheitengestellung im Konzern, IStR 2012, 42.

(1) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen

272

Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensvereinbarungen im Allgemeinen: Darlehensverhältnisse zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind zivilrechtl. möglich und werden grds. auch strechtl. anerkannt. Darlehensnehmer können sowohl die Gesellschaft als auch der Gesellschafter sein. Für den Abschluss von Darlehensverträgen bestehen grds. keine besonderen Formvorschriften (zu den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter s.u.). Aus Nachweisgründen ist in der Praxis der Abschluss schriftlicher Verträge zu empfehlen (glA LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1041; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 561; s. auch BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247, zur fehlenden Darlehensvereinbarung). Kein Fremdkapital (sondern Eigenkapital) liegt vor, wenn es von vornherein an einem ernsthaften Rückzahlungswillen seitens der KapGes. bzw. einem ernsthaften Rückforderungswillen seitens des Gesellschafters fehlt (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 102/80, BStBl. II 1982, 245; v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481; v. 22.03.2010 – VIII B 204/09, BFH/NV 2010, 1112; Hess. FG v. 6.7.2011 – 4 K 287/10, EFG 2012, 706, rkr.).

Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter: Nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter erfordert die strechtl. Anerkennung eines Darlehensvertrags klare, von vornherein abgeschlossene, zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen (s. Anm. 144.); diese müssen mit Blick auf die genannten steuertariflichen Unterschiede insbes. erkennen lassen, dass ein Darlehen (und nicht eine Ausschüttung oder – umgekehrt – eine Einlage) gewollt ist (in diesem Sinne auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 560; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 560). Ein Darlehensvertrag ist insbes. an den darlehensstypischen Bedingungen Verzinsung, Laufzeit, Tilgung, Besicherung und Rückzahlungsmodus erkennbar. Auch die strechtl. Berücksichtigung eines Vorteilsausgleichs setzt beim beherrschenden Gesellschafter im Voraus getroffene, klare und eindeutige Vereinbarungen voraus (BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649).

Neuregelung der Unternehmensfremdfinanzierung durch das UntStReformG 2008: Darlehensverträge zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind ab VZ 2008 auch im Lichte der Regelungen in § 8a iVm. § 4h EStG zu betrachten, die die Fremdfinanzierung von Unternehmen auf eine völlig neue Grundlage gestellt haben. Mit der sog. „Zinsschranke“ wird der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit eingeschränkt, um „das inländische Steuersubstrat zu sichern“ (BTDrucks. 16/4841, 48). Die Vorschriften beziehen sich allerdings nicht, wie § 8a aF, allein auf eine Beschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung, sondern zielen auf jede Art der Fremdfinanzierung. Technisch wird die Korrektur durch ein temporäres BA-Abzugsverbot verwirklicht; es besteht indes die Möglichkeit, im VZ nicht abziehbare Zinsen bzw. ein nicht ausgeschöpftes verrechenbares EBITDA in künftige VZ vorzutragen (s. Anm. 66 sowie Anm. J 09-4; allg. zur Regelung über die Zinsschranke s. ferner EILERS, FR 2007, 733;

KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, IStR 2007, 418; KÖHLER, DStR 2007, 597; KRACHT, GStB 2007, 201; RÖDDER/STANGL, DB 2007, 479; HOMBURG, FR 2007, 717; STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801; TÖBEN, FR 2007, 739; TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 974; SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785; WELLING, FR 2007, 735; WEHRHEIM/HAUSSMANN, StuW 2009, 269).

273 (2) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien

Indizien für eine gesellschaftliche Veranlassung (oder für das Fehlen einer solchen) sind einzelfallbezogen zu beurteilen; sie können nicht iS von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. IdR ist ein Darlehensvertrag zwischen einer KapGes. und ihrem Gesellschafter (oder einer ihm nahestehenden Person) auch dann noch als solcher zu werten, wenn er in einzelnen Punkten unvollständig – etwa wenn eine Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt oder über zu gewährende Sicherheiten fehlt – oder insgesamt lückenhaft ist. Das Fehlen einzelner Detailvereinbarungen ist allenfalls widerlegbares Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung; als solches lässt es keine automatische Umdeutung von Fremdkapital in Eigenkapital zu (BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573). In der Praxis ergibt sich die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung der Darlehensgewährung regelmäßig erst aufgrund einer Zusammenschau der einzelfallbezogenen Umstände bzw. einer Kumulation der für eine vGA sprechenden, nachfolgend genannten Einzelindizien (vgl. FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.).

Schriftliche Dokumentation: Nicht hinreichend schriftlich dokumentierte Sachverhalte sind in der Praxis häufig Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen, auch wenn die Rspr. Kreditgewährungen ohne schriftliche Vereinbarung im Einzelfall anerkennt, soweit durch die zeitnahe Einbuchung auf dem Verrechnungskonto eine Rückzahlungsverpflichtung dokumentiert wird; vGA kommen insoweit nur in Betracht, als der Kredit zinslos oder zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt wird (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 102/80, BStBl. II 1982, 245; s. auch FG München v. 17.11.1997 – 7 K 1594/93, nv., juris, rkr., zur mündlich vereinbarten Darlehensverzinsung). Werden indes Beträge, die nachweislich ohne Rückzahlungsverpflichtung zur Verfügung gestellt worden sind, auf einem Verrechnungskonto erfasst, führt die Verzinsung dieser Beträge zu vGA (FG München v. 28.7.2004 – 6 K 4326/01, FGReport 2004, 83, rkr.; s. auch FG Düss. v. 21.8.2001 – 6 K 761/98 K, G, F, EFG 2002, 928, rkr., zur Verzinsung und Tilgung einer Vermögenszuwendung durch eine den Gesellschaftern nahestehende Person).

Laufzeit: Eine ungewöhnlich lange Laufzeit eines unverzinslichen Darlehens kann Indiz für die mangelnde Ernstlichkeit einer Vereinbarung sein (zB BFH v. 6.12.1955 – I 103/53 U, BStBl. III 1956, 80; bis zu 100 Jahre); anders bei 50jähriger Laufzeit zur Finanzierung von Arbeitnehmerwohnungen, BFH v. 18.11.1958 – I R 92/58 U, BStBl. III 1959, 4). Gleiches kann gelten, wenn die Rückzahlung erst nach Ablauf der statistischen Lebenserwartung des Gesellschafters einsetzen soll (BFH v. 10.12.1957 – I 272/56 U, BStBl. III 1958, 69); s. auch NEUMANN, GmbHR 1996, 424; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 571. Insgesamt dürften nur extrem gelagerte Einzelfälle betroffen sein.

Novation: Die Umwandlung (Novation) einer Forderung in ein Darlehen muss idR klar und eindeutig vereinbart sein, um stl. Anerkennung zu finden (BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; Hess. FG v. 30.8.2002 – 4 V 2225/02, Inf. 2003, 130, rkr., jeweils zur Novation von Gehaltsansprüchen in

ein Darlehen an die KapGes.; vgl. auch BFH v. 7.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568, zu Zinszahlungen an die Kinder des GesGf. aufgrund schenkweiser Abtretung von Darlehensforderungen).

Verzinsung: Eine eindeutige Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehensforderung ist uE auch dann erforderlich, wenn ein gesetzlicher Zinsanspruch besteht (glA BFH v. 2.3.1988 – I R 63/82, BStBl. II 1988, 590, zum beherrschenden Gesellschafter). Dabei kann es aber auch genügen, wenn der Zinssatz anhand bestimmbarer anderweitiger Kriterien festgelegt wird (BFH v. 16.12.1999 – I B 115/97, BFH/NV 2000, 753, zu einer variablen, anhand des Diskontsatzes zuzüglich eines angemessenen Zuschlags orientierten Verzinsung) oder die Verzinsung des für die Darlehensausreichung verwendeten Verrechnungskontos eindeutig festgelegt ist. Zur Bewertung unverzinslicher Darlehen s. § 6 EStG Anm. 1143, zur bilanziellen Behandlung eines Abzinsungsertrags bei Veranlassung der Zinslosigkeit durch das Gesellschaftsverhältnis s. HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511; VAN DE LOO, DStR 2000, 508; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 457; WEBER-GRELLET, DB 2000, 165 (168); FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 169; WASSERMEYER, DB 2006, 296; BOHNE, DStR 2008, 2444; zu den Besonderheiten bei unverzinslichen Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGesKonzerns nach § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG s. Anm. 276.

► *Angemessenheit der Verzinsung:* Die Angemessenheit einer Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehensforderung ist regelmäßig an den marktüblichen Haben- und Sollzinsen der Kreditbranche zu prüfen. Die Rspr. ist bisher davon ausgegangen, dass sich im Zweifel Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen den banküblichen Haben- und Schuldzinsen teilen (BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307); diese Betrachtung wird uE dem Fremdvergleich nicht gerecht. Der fremdübliche Zinssatz ist vorrangig nach den Umständen des Einzelfalls zu schätzen; eine Margenteilung ist nachrangig (FG Ba.-Württ. v. 10.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.; idS auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 693; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1235). Bei Darlehen von Gesellschaftern ist im Rahmen einer an den banküblichen Zinssätzen orientierten Schätzung zu berücksichtigen, dass die Darlehen von Privatpersonen gewährt wurden (BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; FG Sachs.-Anh. v. 21.02.2008 – 3 K 305/01, juris, rkr.). Ggf. ist zins erhöhend zu berücksichtigen, wenn für die Darlehen keine oder keine ausreichenden Sicherheiten bestellt worden sind. Ist die Besicherung von Darlehensforderungen in vergleichbaren Situationen unter fremden Dritten unüblich, kann als angemessener Zins nur der für besicherte Darlehen geltende angesetzt werden (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, DB 1995, 1312, zur Darlehensgewährung im Konzern). Refinanzierungskosten sind – jedenfalls bei Darlehensgewährung an den Gesellschafter – bei der Bemessung der Annuität zu berücksichtigen, wenn der Darlehensgeber seinerseits Kredit aufgenommen hat (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 594 f.; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, GmbHR 1997, 22; s. auch BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875).

Tilgung: Fehlt es an einer vertraglichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt eines Darlehens, greift § 608 BGB ein; ggf. kann aber die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit (§ 608 Abs. 2 BGB) die Annahme einer fehlenden Ernstlichkeit rechtfertigen (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573, zu § 609 BGB aF). Die Rückzahlung der Darlehensvaluta durch den Gesellschafter (als Darlehensnehmer) muss objektiv möglich und subjektiv gewollt

sein (FG Köln v. 14.11.2002 – 10 K 3475/02, EFG 2003, 390, rkr.). Darlehen, bei denen die Möglichkeit oder die ernsthafte Absicht der Rückzahlung fehlt, sind nicht ernsthaft gewollt (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839, zur Darlehensgewährung an notleidende Schwestergesellschaft; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234); in diesen Fällen ist bereits die Darlehensgewährung vGA.

Sicherheiten: Die fehlende Besicherung eines Gesellschafterdarlehens kann Indiz für einer vGA sein; die Vereinbarung einer Sicherheitsleistung kann allerdings nur gefordert werden, wenn auch ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen – insbes. auch mit Blick auf die Höhe der Darlehensvaluta und die Bonität des Schuldners – eine Sicherheit gefordert hätte (FG Saarl. v. 22.5.2001 – 1 K 151/97, nv., juris, rkr.; FG München v. 30.9.2005 – 6 V 5508/04, nv., juris, rkr.; FG München v. 19.9.2005 – 6 K 5505/04, nv., juris, rkr.; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr.). Erforderlich ist danach idR die Feststellung, dass die KapGes. auf die Besicherung verzichtet hat, obwohl die (ggf. auch erst bevorstehende) Zahlungsunfähigkeit des Gesellschafters bekannt oder zu erwarten war (BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710; FG Brandenb. v. 23.10.2002 – 2 K 1337/00, EFG 2003, 261, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DSStRE 2006, 534, rkr.; FG Berlin v. 22.6.2004 – 7 K 7147/02, EFG 2004, 1866, rkr.). Zwischen KapGes., die demselben Konzern angehören, ist die Besicherung von Darlehensforderungen unüblich, wenn die Darlehensgeberin gleichzeitig werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert (BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, GmbHR 2005, 497, zu Darlehen einer inländ. GmbH an die ausländ. Muttergesellschaft; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993, zu Darlehen an Schwestergesellschaft; BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, DB 1995, 1312). Zu den Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGesKonzerns s. § 8b Anm. J 07-5 ff.

► *Anwendung des § 1 AStG bei Darlehensgewährung an verbundene ausländische Unternehmen:* Das Fehlen fremdüblicher Sicherheiten für grenzüberschreitende, an verbundene ausländische Unternehmen gewährte Darlehen kann auch Anlass für die Berichtigung von Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen nach § 1 AStG sein, insbesondere dann, wenn ein Risikozuschlag auf den Zinssatz, der die fehlende Sicherheit berücksichtigt, wegen des Rückhalts im Konzern nicht erfolgt (BMF v. 29.3.2011, BStBl. I 2011, 277).

Tatsächliche Durchführung: Weicht die tatsächliche Durchführung ganz oder teilweise von dem Vereinbarten ab, ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob und ggf. inwieweit dies den Rückschluss auf eine fehlende Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarungen zulässt (zB FG Hamb. v. 9.3.2004 – VI 275/02, FGReport 2004, 57, rkr., zur Nichtauszahlung von Geschäftsführerbezügen trotz Vorhandenseins ausreichender Mittel auf Grund von Darlehensgewährungen des GesGf.). Auf die tatsächliche Durchführung mündlicher Vereinbarungen kann erst ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, ab dem sie objektiv – etwa im Jahresabschluss – in Erscheinung getreten sind (FG München v. 17.11.1997 – 7 K 1594/93, nv., juris, rkr.).

Uneinbringlichkeit: Ist bereits bei der Darlehenshingabe mit einer Uneinbringlichkeit zu rechnen, liegt regelmäßig schon in diesem Zeitpunkt eine vGA (in Höhe der Darlehensforderung) vor (BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795; H 36 V. „Darlehensgewährung“ KStH). Ist bei Darlehenshingabe – etwa wegen einer unangemessenen Verzinsung oder wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers – eine – nach § 8b Abs. 3 Sätze 3 bis 8 zulässige – Teilwertabschreibung vorzunehmen, liegt in Höhe der Ab-

schreibung eine vGA vor (vgl. BFH v. 26.10.1993 – I B 112/93, BFH/NV 1994, 415; v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993, zur Schwestergesellschaft). Ist ein Darlehen bei Hingabe zwar unbesichert, aber voll werthaltig, weil der Darlehensgeber werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert, liegt zunächst regelmäßig keine vGA vor (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993); eine später erforderliche (zulässige) Teilwertabschreibung kann (bei Vorlage entsprechender Indizien) vGA sein, ohne aber zugleich einen Mittelabfluss zu begründen (BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, mwN). War bei Vertragsabschluss eine (ggf. weitergehende) Besicherung nicht notwendig, führt eine spätere (zulässige) Teilwertabschreibung nicht zur Annahme einer vGA (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 579). Bei der Beurteilung, ob eine Darlehenshingabe zu vGA führt, kann auch das spätere Verhalten der KapGes. von Bedeutung sein; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde zB bei einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers das Darlehen kündigen oder (ggf. weitere) Sicherheiten verlangen. Nimmt die KapGes. den Darlehensausfall hin, ohne gerichtliche Durchsetzungsmöglichkeiten zu prüfen und ggf. auch umzusetzen, kann dies ein zusätzliches Indiz für eine von vornherein vorliegende vGA sein (FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.). Zu den Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes.-Konzerns s. § 8b Anm. J 07-5 ff.

Verzicht: Ein Verzicht der KapGes. auf eine werthaltige Darlehensforderung zugunsten des Gesellschafters führt zu vGA (FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994 – 6 V 37/93, EFG 1994, 901, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994 – 6 K 123/93, EFG 1995, 285, rkr.); eine andere Beurteilung kann geboten sein, wenn es sich um eine Sanierungsmaßnahme handelt (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 573; s. Anm. 275). Die Nichterfassung einer Darlehensforderung im Jahresabschluss der KapGes. allein genügt nicht, um einen Forderungsverzicht anzunehmen (BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; v. 24.3.1998 – I R 88/97, GmbHR 1998, 1044); s. aber auch Anm. 380 „Buchungsfehler“.

Einstweilen frei.

274

(3) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter

275

Kreditvergabe aus gebundenem Vermögen: Kreditgewährungen an Gesellschafter, die nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen, sondern zulasten des gebundenen Vermögens der GmbH bei bestehender (oder dadurch entstehender) Unterbilanz erfolgen, sind auch dann grds. als iSd. §§ 30, 43a GmbHG verbotene Auszahlung von Gesellschaftsvermögen zu bewerten, wenn der Rückzahlungsanspruch gegen den Gesellschafter vollwertig ist (BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302; v. 23.4.2012 – II ZR 252/10; GmbHR 2012, 740, m. Anm. Röck, GmbHR 2012, 744; s. auch BGH v. 26.1.2009 – II ZR 217/07, GmbHR 2009, 485, zur Darlehensgewährung im Zusammenhang mit der Kapitalaufbringung, m. Anm. NASSALL, jurisPR-BGHZivilR 13/2012 Anm. 4). Ein Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot führt jedoch noch nicht zur Nichtigkeit des Darlehensvertrags und damit auch nicht automatisch zur Annahme einer vGA (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 561; s. auch BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; REINER/BRÄKEMEIER, BB 2005, 1458; WIENANDS/TEUFEL, GmbHR 2004, 1301; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1059; krit. GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 692 mwN, der eine vGA bei sog. auf-

steigenden Darlehen für möglich hält; teilw. aA BERG/SCHMICH, FR 2005, 190; s. auch KIEFNER/THEUSINGER, NZG 2008, 801). Zu Besonderheiten bei der AG nach der Reform der Kapitalrichtlinie (77/91/EWG) durch die Richtl. 2006/68/EG (ABl. EG 2006 Nr. L 264, 32) s. FREITAG, AG 2007, 157 (160 f.).

Sanierung: Ein wirtschaftlich gerechtfertigter Forderungsverzicht, insbes. mit Blick auf eine geplante Sanierung des Gesellschafters, führt nicht zur Annahme einer vGA (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1995 – 4 K 1587/93, EFG 1995, 1074, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994 – 6 K 123/93, EFG 1995, 285, rkr., zum Darlehensverzicht einer GmbH gegenüber einer den beherrschenden Gesellschaftern nahestehenden Person; FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994 – 6 V 37/93, EFG 1995, 901, rkr.; allg. zur Restrukturierungsfinanzierung s. OELKE/WÖHLERT/DEGEN, BB 2010, 299).

276 **(4) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft**

Verdecktes Stammkapital: Die Qualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als eigenkapitalersetzend führte nach alter Rechtslage – vor Inkrafttreten des MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) – weder zur Umwandlung des Darlehens in haftendes Kapital noch zu dessen interner Gleichstellung mit Eigenkapital. Die analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG aF beschränkte sich nach stRspr. darauf, die Geltendmachung der Verbindlichkeit in der Krise auszuschließen, dh. es wurden die Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft im Verhältnis zu den Ansprüchen anderer Gläubiger zurückgestuft. Für das Innenrecht einer KapGes. blieb das eigenkapitalersetzende Darlehen bilanzrechtl. Fremdkapital und wurde nicht verdecktes Stammkapital (BGH v. 11.5.1987 – II ZR 226/86, GmbHR 1987, 390; BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177, mwN; eine Gleichstellung der Darlehensgewährung mit der Zuführung von Eigenkapital kam nur dann in Betracht, wenn die Darlehensgewährung in einer Weise ausgestaltet war, dass sie sich nach den Grundsätzen des Zivilrechts als Zuführung von Eigenkapital – sog. „gesplittete Einlage“ – darstellte, s. BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598); es war auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) als Eigenkapital zu behandeln. Als Fremdkapital war das Gesellschafterdarlehen grds. geeignet, eine Zinsverbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter entstehen zu lassen (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, mwN). Auf dieser Zinsverbindlichkeit beruhende Darlehenszinsen waren BA und konnten allenfalls dann als vGA behandelt werden, wenn ihre Vereinbarung dem Grunde und/oder der Höhe nach unangemessen oder die Zinsverbindlichkeit zivilrechtl. nicht wirksam entstanden ist oder die Zinszahlung nicht zur Tilgung der Zinsverbindlichkeit führte und/oder bereits wegen eines Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 GmbHG als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung anzusehen war (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; SUCHANEK, FR 2004, 1129; HÖLZLE, GmbHR 2005, 852; SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181; HEERMA, BB 2005, 537; UHLÄNDER, BB 2005, 70; KLEIN, GmbHR 2005, 663; POHL/RAUPACH, JbFfStR 2006/2007, 409; aA noch BMF v. 16.3.1987, BStBl. I 1987, 373).

Einfluss der Neuregelungen durch das MoMiG: Im Zuge der Neuregelungen durch das MoMiG (BGBl. I 2008, 2026) hat sich in erster Linie die gesellschaftsrechtl. Sicht des Kapitalersatzrechts verändert: Der Begriff des kapitalersetzenden Darlehens wurde abgeschafft. Die maßgeblichen Bestimmungen der §§ 32a, 32b GmbHG wurden aufgehoben und – in veränderter Form – als

§§ 44a, 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO in das Insolvenzrecht übernommen. Daraus folgt, dass die von der Zivilrechtsprechung entwickelten Grundsätze des Eigenkapitalersatzes nur noch im Bereich der Insolvenz gelten. Für Gesellschafterdarlehen und anderweitige Nutzungsverhältnisse gelten künftig §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 InsO (s. GEHRLEIN, BB 2008, 846; zur Rechtsentwicklung s. THIESSEN, DStR 2007, 202; WIRSCH, GmbHR 2007, 736; MEILICKE, GmbHR 2007, 225; DRYGALA, NZG 2007, 561). Für die Beurteilung von Darlehensvertragsgestaltungen als vGA bleibt es dem Grunde nach bei den bisherigen o.g. Grundsätzen der Rspr. (s. Anm. 272 f.; glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 925 ff.). Allerdings betont das MoMiG einen stärker bilanziell geprägten Denkansatz: nicht vorhersehbare negative Entwicklungen hinsichtlich der Durchsetzbarkeit einer Forderung gegen den Gesellschafter oder bilanzielle Abwertungen derselben führen nicht nachträglich dazu, dass Tilgungsleistungen zu einer sog. verbotenen Auszahlung führen; Tilgungsleistungen auf solche Forderungen können auch keine verbotene Auszahlungen des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens entspr. § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG aF sein (und damit strechtl. auch keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung; vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935).

Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen im Konzern: Besonderheiten ergeben sich bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGesKonzerns. Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. § 8b Abs. 3 Sätze 4-8 enthält eine konstituierende Erweiterung des § 8b Abs. 3 Satz 3 dahin, dass Darlehensgewährungen, die ein zu mehr als 25 % an der KapGes. beteiligter Gesellschafter, eine ihm nahestehende Person oder ein rückgriffberechtigter Dritter an die Gesellschaft gibt, grds. als gesellschaftlich veranlasst anzusehen sind; Indizien für eine nicht als fremdüblich anzusehende Darlehensgewährung sollen insbes. Unverzinslichkeit, fehlende Besicherung oder das Stehenlassen bei Eintritt der Krise sein (vgl. die Gesetzesbegr. zu § 8b Abs. 3 Sätze 4-8, BRDrucks. 544/07, 95). Gewinnminderungen auf solche Darlehensforderungen – insbes. Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens oder dem Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen – unterliegen einem Abzugsverbot. Erfasst werden auch Aufwendungen des Gesellschafters aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften, nicht jedoch laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Darlehen, wie zB Refinanzierungskosten. Auch Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, wie zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen, sollen unter die Regelung fallen. Der Darlehensgeber hat allerdings die Möglichkeit nachzuweisen, dass unter den gleichen Umständen und zu den gleichen Konditionen auch ein fremder Dritter das Darlehen ausgereicht oder im Krisenfall stehen gelassen hätte. In den nachgewiesenen Fällen käme dann das Abzugsverbot nicht zur Anwendung (im Einzelnen s. § 8b Anm. J 08-2 sowie PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459; DÖRFLER/ADRIAN, SteuK 2009, 8; WINHARD, FR 2010, 686; HARLE/GEIGER, BB 2011, 735; WINHARD, IStR 2011, 237; SCHREIBER/SYRE, DStR 2011, 1254) .

Durch Gesellschafterdarlehen finanzierte Risikogeschäfte: Tätigt eine KapGes. Risikogeschäfte, rechtfertigt dies regelmäßig nicht die Annahme, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt (stRspr., zB BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; zust. LANG in ERNST & YOUNG, § 8

Rn. 1211.6; aA BMF v. 19.12.1996, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 20.5.2003, BStBl. I 2003, 333). Auch der Umstand, dass Risikogeschäfte über Gesellschafterdarlehen finanziert werden, berechtigt daher nicht ohne weitere dahingehende Anhaltspunkte zur Annahme von vGA. Eine vGA kommt nach diesen Grundsätzen nur in Betracht, wenn Risikogeschäfte privat veranlasst sind und die Übernahme des Risikos der Verlagerung von Verlusten auf die Gesellschaft dienen soll. Dies ist etwa der Fall, wenn die KapGes. mit Blick auf die Spielleidenschaft des GesGf. gegründet wurde, die KapGes. sich verpflichtet, Verluste aus Risikogeschäften zu tragen, Gewinne aber an den Gesellschafter abzuführen oder die Risikogeschäfte erst zu einem Zeitpunkt auf die Gesellschaft übertragen werden, in dem sich die dauerhafte Verlustsituation bereits konkret abzeichnet (glA LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1211.8). Gleiches gilt, wenn eine klare und eindeutige Zuordnung der Geschäfte vor Eintritt der Verlustsituation fehlt.

277 Einstweilen frei.

c) Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen

aa) Gehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer

Ausgewähltes Schrifttum: FELDKAMP, Die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, Stbg. 2000, 139, 188; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Orientierung, GmbH-Stpr. 2000, 1; SCHMIDT, Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge, EStB 2001, 219; ALBER, Checkliste „Angemessenheitsprüfung Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter“, GStB 2002, 341; ZIMMERMANN, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHHR 2002, 353; DÖRNER, Prüfung der Angemessenheit bei der Vereinbarung der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Inf. 2003, 67; GOSCH, Zur Angemessenheit der Gesamtvergütung und insbesondere einer Gewinnantiate des Gesellschafter-Geschäftsführers, StBp. 2003, 279; HARLE/KULEMANN, Nochmals: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHHR 2003, 941; HOFFMANN, Rückwirkende Zahlung von Geschäftsführergehältern als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHHR 2003, 548; HOFFMANN, Das angemessene Geschäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHHR 2003, 1197; KRUPSKE, Zur unendlichen Streitfrage: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHHR 2003, 208; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Splitting – Gesellschafter-Geschäftsführer mit Mehrfachaktivitäten: Steuerliche Angemessenheitskontrolle der Vergütung, drohende vGA-Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Praxistipps, GmbH-Stpr. 2003, 149; RISCHAR, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHHR 2003, 15; STEGEMANN, Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Krise der GmbH, Inf. 2003, 147; TÄNZER, Die angemessene Geschäftsführervergütung, GmbHHR 2003, 754; ZIMMERMANN, Die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, DB 2003, 786; BÖTH, Aktuelle Entwicklungen zur vGA, StBp. 2004, 104, 135; OTT, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; TÄNZER, Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; BASCOPÉ/HERING, vGA im Zusammenhang mit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHHR 2005, 741; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg. 2005, 60; RATH/ZIMMERS, Gehalts-Gradmesser, GmbH-Stpr. 2005, 1; TÄNZER, Die aktuelle Geschäftsführervergütung 2005, GmbHHR 2005, 1256; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHHR 2006, 281; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Steuerfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit nicht für Geschäftsführer?, DStZ 2006, 691; ZIMMERS/HOLST, Gehalts-Bemessung, GmbH-Stpr. 2006, 4; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; JANSSEN, Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, DStZ 2007, 483; ZIMMERS, Angemessenes Chef-Gehalt, GmbH-Stpr. 2007, 8; ZIMMERS/PRÜHS, Doppelverdiener, GmbH-Stpr. 2007, 69; JANSSEN, Der BFH im Elfenbeinturm – Pensionsabfindung zeitgleich mit Gehaltszah-

lungen ist vGA! GStB 2008, 228; RATH/ZIMMERS, Gehalts-Gradmesser 2008, GmbH-Stpr. 2008, 1; UCKERMANN/PRADL, „Baustelle“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgung – Pensionsleistungen bei Bezug von Gehaltszahlungen sowie ersetzende und ergänzende Versorgungszusagen, BB 2009, 1331; ZIMMERS, Mehrfach-Geschäftsführer, GmbH-Stpr. 2009, 10; BINNEWIES, Pensionsrückstellung – „Pflege, Aufzucht, Kompostierung“, Steueranwalt 2010/2011, 127; FLEISCHER/HUPKA, Zur Regulierung der Vorstandsvergütung durch das Steuerrecht, DB 2010, 601; ZIMMERS, GmbH-Chefgehälter 2010, GmbH-Stpr. 2010, 33; PRÜHS, Geschäftsführer-Doppel, GmbH-Stpr. 2010, 3; PRÜHS, Chef-Pension, GmbH-Stpr. 2010, 225; JANSSEN, „vGA-Fallen“ beim Geschäftsführergehalt: Die Tantieme darf nicht unangemessen hoch sein, GStB 2011, 105; JANSSEN, Angemessenheit des Gehalts mit Hilfe von Gehaltsstrukturuntersuchungen beweisen, GStB 2011, 363; JANSSEN, So umschiffen Sie erfolgreich die zahlreichen vGA-Fallen bei Tantiemезusagen, GStB 2011, 52; MERTENS, Angemessene Gesamtvergütung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbH-Stpr. 2011, 293; RATH/ZIMMERS, Neue Orientierungswerte für den Gehaltsvergleich 2011, GmbH-Stpr. 2011, 1; RATH/ZIMMERS, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr 2012, 1.

(1) Anstellungsvertrag

278

Schuldrechtliches Arbeitsverhältnis: Die Bestellung eines Geschäftsführers als Organ einer GmbH (zu den abweichenden Voraussetzungen einer Annahme von vGA im Rahmen von arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zwischen einer AG und Ihrem Vorstand, der gleichzeitig Aktionär ist, s. Anm. 380 „Aktiengesellschaft“ und ERHART/LÜCKE, BB 2007, 183) ist nach § 6 Abs. 3 GmbHG dem Grunde nach ein gesellschaftsrechtl. Vorgang, mit dem die gesetzlichen und satzungsmäßigen Befugnisse und Verpflichtungen übertragen werden; sie unterliegt der Bestimmung (dh. der Beschlussfassung) der Gesellschafter (§ 46 Nr. 5 GmbHG). Der anzustellende Gesellschafter ist nach hM von der Beschlussfassung nicht nach § 47 Abs. 4 GmbHG ausgeschlossen. Die Begr. eines schuldrechtl. Arbeits- bzw. Dienstverhältnis erfordert zusätzlich einen zivilrechtl. wirksamen Anstellungsvertrag, also einen auf die Geschäftsbesorgung durch Ausübung des Geschäftsführeramtes gerichteten freien Dienstvertrag (BGH v. 10.5.2010 – II ZR 70/09, GmbHR 2010, 808); auch dieser wird von der Gesellschafterversammlung beschlossen (oder ggf. nachträglich genehmigt). Beim Vollzug des Beschlusses können sich die Gesellschafter allerdings durch den Geschäftsführer vertreten lassen; der Anstellungsvertrag muss auch nicht zwingend von den Mitgesellschaftern unterzeichnet werden (BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246; v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Auch Änderungen des Anstellungsvertrags, die nicht mit der Begr. und Beendigung der Organstellung zusammenhängen, müssen von der Gesellschafterversammlung im Beschlusswege vorgenommen werden (s. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; v. 27.1.1997 – II ZR 213/95, GmbHR 1997, 547, unter Aufgabe der bisherigen Rspr., nach der ein alleinvertretungsberechtigter Mitgeschäftsführer zur Änderung des Anstellungsvertrags befugt war; die erhöhten Anforderungen sind für Gehaltszahlungen ab 1.1.1996 anzuwenden, s. BMF v. 16.5.1994, BStBl. I 1994, 868). Zivilrechtlich unwirksame Anstellungsverträge oder Änderungen bestehender Verträge können zum Vorliegen einer vGA führen, wenn die Unwirksamkeit als Indiz gegen die Ernsthaftigkeit des Anstellungsvertrags spricht (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 632; zweifelnd GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 800, mit Bezug auf die zivilrechtl. Anerkennung von faktischen Dienstverhältnissen durch BGH v. 16.1.1995 – II ZR 290/93, GmbHR 1995, 306; s. auch LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 630; TILLMANN/SCHMIDT, DStR 1996, 849).

Form: Schriftform ist grds. nicht erforderlich (vgl. BGH v. 27.1.1997 – II ZR 213/95, GmbHR 1997, 547), aber zu Beweiszwecken empfehlenswert. Bei mündlichen Vereinbarungen muss sich der Inhalt der Vereinbarung zweifelsfrei aus der tatsächlichen Durchführung ergeben. Die Beweislast liegt bei der Gesellschaft (BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362, zur Abweichung des schriftlich Vereinbarten vom tatsächlich Gewollten). Ist die Einhaltung der Schriftform vereinbarungsgemäß Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Änderung des Anstellungsvertrags, führen Gehaltszahlungen, die auf nicht schriftlich erfolgten Änderungen beruhen, zu vGA (BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138; v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005; FG Düss. v. 3.2.2009 – 6 K 2686/07 K, G, EFG 2010, 1531, rkr.). Die Vertragsänderung kann jedoch zivilrechtl. wirksam sein, wenn die Einhaltung der Schriftform nur deklaratorischen Charakter hat (BGH v. 18.3.1964 – VIII ZR 281/62, NJW 1964, 1269) oder wenn der Formzwang durch mündliche Vereinbarung als aufgehoben gelten kann (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645).

► *Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter:* Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter müssen im Voraus geschlossen sein und klare, eindeutige Regelungen insbes. zur Vergütung und zur geschuldeten Leistung des GesGf. enthalten (BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311, zum Fehlen von klaren und eindeutigen Regelungen über den Anspruch auf Gewinnanteile; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723 = GmbHR 2005, 494, zum Fehlen einer Vergütungsabrede; BFH v. 29.7.2009 – I B 12/09, BFH/NV 2010, 66, zum Fehlen von klaren und eindeutigen Regelungen über die Arbeitszeiten der Gesellschafter; s. auch Anm. 144).

Ernsthaftigkeit: Wer einen Geschäftsführervertrag abschließt, verpflichtet sich zu einer höchstpersönlichen Leistung. Eine solche kann nicht erbringen, wer nicht über die erforderliche Sachkunde verfügt und/oder aus persönlichen Gründen gar nicht über die zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit notwendige Zeit verfügt (BFH v. 29.10.1997 – I B 9/97, BFH/NV 1998, 749; wohl aA Nds. FG v. 25.8.1998 – VI 275/96, EFG 1999, 45, rkr.: Mindestqualifikation nicht erforderlich). Ist der Geschäftsführer weder geeignet noch tatsächlich in der Lage, die Tätigkeit auszuüben, fehlt dem Anstellungsvertrag idR die Ernsthaftigkeit. Vor diesem Hintergrund deuten Vergütungen, die sich nicht an der zu leistenden Tätigkeit, sondern an der Beteiligungsquote orientieren, indiziell auf eine vGA hin (BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402).

Tatsächliche Durchführung: Der Anstellungsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; v. 20.10.2004 – I R 4/04, GmbHR 2005, 494, BFH/NV 2005, 72). Dazu sind insbes. regelmäßige, monatliche Gehaltszahlungen erforderlich. Eine jährliche Zahlung des Gehalts ist unter Fremden nicht üblich (BFH v. 14.10.1981 – I R 34/80, BStBl. II 1982, 119). LSt. und ggf. Sozialversicherungsbeiträge müssen abgeführt werden; allein die Erfüllung dieser gesetzlicher Pflichten ist für die stl. Anerkennung der Gehaltsvereinbarung jedoch nicht ausreichend (BFH v. 7.2.1990 – I R 126/84, BFH/NV 1991, 582). Zum tatsächlichen Vollzug gehört ferner, dass das Arbeitsentgelt aus dem betrieblichen Bereich des ArbG ausscheidet und in den alleinigen Einkommens- und Vermögensbereich – dh. auf ein eigenes Konto – des ArbN gelangt.

► *Wirtschaftliche Schwierigkeiten:* Befindet sich die KapGes. vorübergehend in finanziellen Schwierigkeiten, führt eine kurzfristige Verschiebung der Gehaltszahlungen oder eine klar vereinbarte, unter Fremdvergleichsgesichtspunkten angemessene Stundung, eine ebensolche Darlehensgewährung bzw. ein

Forderungsverzicht gegen Besserungsschein noch nicht dazu, dass die Gehaltsaufwendungen als vGA zu werten sind (BFH v. 12.12.1973 – I R 183/71, BStBl. II 1974, 179; v. 18.12.2002 – I R 27/02, BFH/NV 2003, 824). Dies setzt allerdings voraus, dass die Gehaltsvereinbarung in der Vergangenheit durchgeführt wurde und im Übrigen alle rechtl. Folgerungen gezogen werden, insbes. die offenen Gehaltsforderungen in der Bilanz ausgewiesen werden (BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585). Der Verzicht auf Verzinsung offener Gehaltszahlungen oder auf Abschlagszahlungen ist Indiz für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung (BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622). Verzichtet der Geschäftsführer dagegen von vornherein, zB in der Gründungsphase, auf Gehalt, um zunächst die Gewinnentwicklung abzuwarten, ist die später gleichwohl vorgenommene Gehaltszahlung vGA (BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454; v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164).

Einstweilen frei.

279

(2) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze

280

Angemessen ist das Gehalt, das auch einem Nichtgesellschafter für die Geschäftsführertätigkeit gezahlt würde. Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung ist mit Blick auf dessen Gesamtausstattung einzelfallbezogen ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln. In der Praxis muss berücksichtigt werden, dass sich Strukturen für angemessene Gehaltsvereinbarungen schnell ändern können. Es besteht eine Vielzahl branchen- und tätigkeitsbezogener Besonderheiten.

Beurteilungskriterien für eine angemessene Gehaltsvereinbarung sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. Einen Anhaltspunkt für diese Schätzung können innerbetriebliche und außerbetriebliche Merkmale bieten. Die Schätzung der angemessenen Bezüge erstreckt sich auf eine gewisse Bandbreite; unangemessen sind nur die Beträge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

StRspr., s. BFH v. 25.2.1958 – I 337/56 U, BStBl. III 1958, 229; v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139, zur Anstellung von zwei GesGf. einer kleineren GmbH; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132, zur Gewinnantieme; BFH v. 26.5.2004 – I R 92/03, BFH/NV 2005, 77; v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828; s. Anm. 135 und 142.

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung eines GesGf. muss grds. anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarungen vorgelegen haben und angestellt worden sind. Die Beurteilung der Angemessenheit ist Tatsachenfeststellung (BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; v. 26.5.2004 – I R 86/03, GmbHR 2004, 1536). Gehaltsbestandteile, die bereits dem Grunde nach als vGA zu qualifizieren sind, werden in die Prüfung der Angemessenheit nicht einbezogen.

Art und Umfang der Tätigkeit eines Geschäftsführers sind abhängig von Größe und Umfang des Unternehmens. Mit der Höhe der Umsätze und der Zahl der ArbN steigen idR Arbeitseinsatz, Anforderungsprofil und Verantwortung, was ein höheres Gehalt rechtfertigt (TÄNZER, GmbHR 2000, 596; s. auch BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, GmbHR 1999, 133, zur Freiberufler-GmbH, bei der dem persönlichen Einsatz der GesGf. eine besondere Bedeutung zukommt).

Die Ausbildung sowie die Berufserfahrung des Geschäftsführers sind bei der Beurteilung der Angemessenheit seiner Bezüge eher zweitrangig; sie haben dann maßgebenden Einfluss auf die Höhe der Vergütung, wenn eine bestimmte Qualifikation Voraussetzung für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ist (zB Meisterprüfung, Steuerberaterzulassung; s. OFD Karlsruhe v. 17.4.2001, DStR 2001, 792); das völlige Fehlen jedweder Befähigung kann indes zur Nichtanerkennung des Anstellungsvertrags führen (s.o. Anm. 278 „Ernsthaftigkeit“). Übt ein Geschäftsführer überwiegend untergeordnete Tätigkeiten aus, die üblicherweise nicht in den Tätigkeitsbereich der Geschäftsleitung fallen, liegt in der Differenz zu einem für die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit angemessenen Entgelt eine vGA (FG Brandenb. v. 2.7.2003 – 2 K 870/01, EFG 2003, 1336, aus anderen Gründen aufgeh. durch BFH v. 26.5.2004 – I R 101/03, GmbHR 2004, 1400).

Gehaltsbestandteile: Zur Vergütung des GesGf. gehören in der Praxis neben dem Festgehalt regelmäßig auch weitere feste Bestandteile (Weihnachts- und Urlaubsgeld), Sachbezüge (Kfz.-Nutzung), variable Gehaltsbestandteile (Gewinnbeteiligung) sowie Leistungen zur Altersversorgung (Pensionszusagen). Die Vereinbarung eines Festgehalts ist zwingend; zwar darf die Gehaltsvereinbarung auch gewinnabhängige Bestandteile enthalten, sie darf aber nicht ausschließlich an den Gewinn gekoppelt sein (s.u. Anm. 291 zur Angemessenheit von Tantiemen). Eine erstliche Vereinbarung ist auch zu verneinen, wenn der Geschäftsführer nur bei günstiger Gewinnsituation ein Gehalt beziehen soll. Während die FinVerw. schon die einzelnen Vergütungsbestandteile nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach auf ihre Angemessenheit untersucht und erst in einem dritten Schritt – bezogen auf die verbliebene, nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vergütung – prüft, ob sie in der Summe als angemessen angesehen werden kann (BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972), stellt die Rspr. vorrangig auf die Gesamtausstattung der Geschäftsführervergütung im Zugezeitpunkt ab, deren Angemessenheit im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln ist (stRSpr., zB BFH v. 27.3.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136).

Mehrere Geschäftsführer: Der Geschäftsführer ist verpflichtet, für die Erledigung aller sich ihm stellenden Aufgaben Sorge zu tragen. Dazu gehören sowohl tatsächliche als auch rechtsgeschäftliche Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft mit sich bringt. Erledigt ein Geschäftsführer im Bedarfsfall Aufgaben mit, die typischerweise nicht von einem Geschäftsführer erledigt, sondern delegiert werden, rechtfertigt dies nicht automatisch die Kürzung eines angemessenen Gehalts (BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Sind indes mehrere Geschäftsführer bestellt, deren Aufgabenkreis nicht an den eines Alleingeschäftsführers heranreicht, und werden – wie dies namentlich bei kleineren KapGes. der Fall sein kann – von den einzelnen Geschäftsführern deshalb auch solche Aufgaben wahrgenommen, die bei vergleichbaren Gesellschaften nicht von Geschäftsführern erledigt werden, kann dies einen Abschlag rechtfertigen. Der Abschlag erfolgt nicht durch eine pauschale Verteilung der Obergrenze auf die Anzahl der beschäftigten Geschäftsführer, sondern erfordert eine Einzelbetrachtung unter Berücksichtigung der tatsächlich übernommenen Tätigkeiten sowie der damit verbundenen zeitlichen Beanspruchung und Verantwortung. Eine Kürzung rechtfertigt sich dann allein durch einen vergleichbar geringeren Umfang der Geschäftsführertätigkeit, nicht aber durch die Miterledigung anderer Aufgaben (BFH v. 11.12.1991 – I R 152/90, BStBl. II 1992, 690; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 813). Gehaltszah-

lungen an einen neben einem Fremdgeschäftsführer angestellten GesGf., für den überhaupt kein Bedarf besteht, sind vGA (FG Saarl. v. 14.2.1995 – 1 K 113/94, EFG 1995, 538, rkr.). Ob ein solcher Personalbedarf besteht oder nicht, ist Tatfrage und darf letztlich nicht die unternehmerische Freiheit beeinträchtigen; denn die KapGes. bestimmt ihre Personalplanung grds. selbst. In besonders gelagerten Ausnahmefällen können auch Gehaltszuschläge gerechtfertigt sein, etwa wenn durch unterschiedliche Aufgabenverteilung auf mehrere Geschäftsführer besondere berufliche Kenntnisse und Spezialisierungen eingebracht, die Effektivität im Unternehmen gesteigert und Synergieeffekte erst möglich gemacht werden (in diesem Sinne auch Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 814; s. ferner PRÜNS, GmbH-Stpr. 2010, 3).

Mehrfachgeschäftsführer: Wird ein Geschäftsführer zusätzlich in erheblichem Umfang entgeltlich oder unentgeltlich in einem anderen Unternehmen (zB als Einzelunternehmer, in einer PersGes. oder einer anderen KapGes.) tätig, stellt er der Gesellschaft nicht seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung. Bei der Bestimmung des angemessenen Gehalts ist die Mehrfachtigkeit daher idR mindernd zu berücksichtigen (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Das gilt auch für mehrfache Tätigkeiten bei Schwestergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe (BFH v. 26.4.2004 – I R 92/03, GmbHR 2004, 1539; s. auch FG Hamb. v. 1.10.1996 – II 84/93, EFG 1997, 305, rkr., zur mangelnden Ernsthaftigkeit einer getroffenen Gehaltsvereinbarung, wenn der Geschäftsführer mehreren Schwestergesellschaften „seine gesamte Arbeitsleistung“ schuldet). Eine (vollständige oder teilweise) Nichtberücksichtigung anderweitiger Tätigkeiten wird jedoch in Betracht kommen, wenn gerade diese Tätigkeiten für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringen, die den Verlust an zeitlichem Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen (BFH v. 26.5.2004 – I R 101/03, GmbHR 2004, 1400; v. 15.12.2004 – I R 79/04, GmbHR 2005, 635; s. auch ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2009, 10). Auch wenn nachweislich die geschuldete Arbeitskraft weiterhin im bisherigen Umfang erbracht wird, ist ein Gehaltsabschluss nicht erforderlich (BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, GmbHR 1999, 1306). Ist nach diesen Grundsätzen die Grenze eines im Einzelfall noch angemessenen Gehalts niedriger anzusetzen, liegt gleichwohl keine vGA vor, wenn das bisher vereinbarte Gehalt die gekürzte Obergrenze nicht übersteigt.

► *Mindernde Berücksichtigung privater Tätigkeiten?* Das Saarl. FG v. 4.11.1994 (1 K 253/93, EFG 1995, 173, rkr.) hat die Auffassung vertreten, dass eine KapGes. es einem fremden Dritten nicht ohne entsprechende Kürzung der Bezüge zugehen würde, ein berufs begleitendes Studium aufzunehmen. Dem ist uE nur zuzustimmen, wenn der Geschäftsführer der Gesellschaft wegen eines Vollzeitstudiums nicht mehr seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung stellen kann; demgegenüber ist eine differenzierte Betrachtung geboten, wenn es sich um ein Fern- oder ein Abendstudium handelt, das üblicherweise neben einer Vollzeitbeschäftigung absolviert werden muss oder der Hinzugewinn an Kenntnissen beim Geschäftsführer Vorteile für die KapGes. mit sich bringt. Andere private (auch ehrenamtliche) Tätigkeiten, die ohne feste zeitliche Inanspruchnahme ausgeübt werden können, führen uE grds. nicht dazu, dass die Grenze eines im Einzelfall noch angemessenen Gehalts niedriger anzusetzen ist.

(3) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen

281

Inner- und außerbetriebliche Merkmale des Fremdvergleichs: Für die durch Schätzung zu ermittelnde Angemessenheit der Bezüge eines GesGf. können im Einzelfall inner- und außerbetriebliche Merkmale einen Anhalt bieten.

► *Betriebsinterne Gehaltsstruktur*: Ein unmittelbarer innerbetrieblicher Fremdvergleich bietet sich an, wenn neben dem GesGf. ein ähnlich qualifizierter und erfahrener FremdGf. beschäftigt wird. Die Ableitung eines angemessenen Geschäftsführergehalts aus der Gehaltsstruktur anderer Beschäftigter des Unternehmens ist idR schwierig (aber dennoch zulässig, s. FG München v. 9.2.2000 – 7 K 3746/98, EFG 2000, 700, rkr.). In jedem Fall es ist nicht zu beanstanden, wenn das Gehalt des Geschäftsführers das des am besten bezahlten Angestellten deutlich übersteigt (s. aber Hess. FG v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032, rkr., wonach die Faustregel, dass ein Geschäftsführergehalt angemessen sei, wenn es 300 % des Gehalts des bestbezahlten Angestellten in dem Betrieb nicht übersteige, kein geeigneter Beurteilungsmaßstab sei).

► *Außerbetrieblicher Fremdvergleich*: Die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge lässt sich anhand von Art und Höhe der Vergütungen gleichartiger Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten schätzen. Die Rspr. sieht die Heranziehung sog. Gehaltsstrukturuntersuchungen (s. etwa die Vergütungsstudie der Kienbaum Personalberatung GmbH, die Studie GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen von BBE media und die Darstellungen von TÄNZER, GmbHR 2005, 1256; ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2007, 8; ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2010, 33) als zulässig an (BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; s. auch OFD Karlsruhe v. 3.4.2009 mit aktualisierter Tabelle zu angemessenen Geschäftsführergehältern ab 2009). Die Gehaltsstudien sollten nicht nur einen Mittelwert, sondern eine Spannweite der angemessenen Gehälter enthalten (BFH v. 2.2.1994 – I R 18/93, GmbHR 1994, 486). Absolute betragsmäßige Ober- und Untergrenzen gibt es nicht (vgl. auch BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972). Empirische Daten können aber immer nur ein Anhaltspunkt im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung sein, sie ersparen nicht eine weitergehende Prüfung der Verhältnisse im konkreten Einzelfall. Zu berücksichtigen ist, dass Gehaltsstrukturuntersuchungen bei mittleren und kleineren Unternehmen darauf abstellen, dass ein AlleinGf. die Gesellschaft leitet. Erhält ein Geschäftsführer keine Altersversorgung, rechtfertigt dies einen Zuschlag auf die eine Altersversorgung enthaltenden Vergleichswerte (BFH v. 16.10.1991 – I B 227–228/90, BFH/NV 1992, 341). Da sich das Geschäftsführergehalt an der oberen Grenze der Angemessenheit orientieren darf, können Durchschnittswerte im Einzelfall überschritten werden (s. FG München v. 9.2.2000 – 7 K 3746/98, EFG 2000, 700, rkr., zum Vorliegen besonderer Gründe für die Überschreitung).

Verbleibende Eigenkapitalverzinsung: Die wesentlichste Aufgabe der Geschäftsführung einer KapGes. besteht in der Gewinnmaximierung. Deshalb wird die Gesellschaft bei der Bemessung der Vergütung eines fremden Geschäftsführers darauf achten, dass dessen Bezüge in einem angemessenen Verhältnis zu ihrem eigenen nachhaltigen Geschäftserfolg stehen (BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, GmbHR 1999, 133; BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972). Allein aus einer hohen Kapitalverzinsung lässt sich noch nicht auf die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern schließen (Hess. FG v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032, rkr.). Ein Geschäftsführer wird stets bestrebt sein, den Gewinn über eine angemessene Kapitalverzinsung hinaus zu steigern (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854).

► *Die Richtgrößen für die Bemessung der Kapitalverzinsung* werden in der Praxis nicht immer einheitlich bestimmt; das führt dazu, dass die Angemessenheitsprüfung mit Unsicherheiten verbunden ist. Die Rspr. geht im Allgemeinen davon aus,

dass der KapGes. nach Berücksichtigung der Geschäftsführergehälter eine angemessene Verzinsung nicht nur des Stammkapitals und der Rücklagen, sondern des gesamten tatsächlich eingesetzten Eigenkapitals einschließlich der stillen Reserven verbleiben muss (vgl. Nds. FG v. 21.9.1999 – 6 K 166/97, EFG 2000, 647, rkr., s. auch FG Hamb. v. 13.10.2000 – II 457/99, EFG 2001, 160, rkr., zur Miterfassung des Geschäftswerts; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 809). Die Kapitalverzinsung bezieht sich danach auf den Preis, der für die Gesellschaftsanteile bei Veräußerung im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung oder -änderung hätte erzielt werden können. In der Praxis ist die Bedeutung der Kapitalverzinsung als Messgröße für die Angemessenheitsbeurteilung von Geschäftsführerbezügen uE zu relativieren, da die in der KapGes. ruhenden stillen Reserven nicht immer hinreichend zuverlässig zu ermitteln sein dürften (glA Nds. FG v. 21.9.1999 – 6 K 166/97, EFG 2000, 647, rkr.). Kann indes eine der für die Bemessung der Kapitalverzinsung maßgeblichen Richtgrößen nicht zuverlässig bestimmt werden, dürfte die Angemessenheit einer Verzinsung des Eigenkapitals im Einzelfall kaum zu erfassen sein.

► *Die Finanzverwaltung* geht „im Regelfall“, dh. aus Vereinfachungsgründen, von einer Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge aus, wenn der Gesellschaft nach Abzug von dessen Vergütung noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuern in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütung verbleibt. Ausnahmen gelten bei sehr ertragreichen oder ertragsschwachen Unternehmen. Die Vergütung darf weder ins Unermessliche gesteigert werden, noch ist in Verlustjahren ein Verzicht erforderlich. Nach Auffassung der FinVerw. sollen sich in Verlustjahren die Bezüge am unteren Ende des Vergleichsmaßstabs orientieren. Befindet sich die KapGes. in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, kann aufgrund der besonderen Treupflicht, welcher der Geschäftsführer unterliegt, eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten erforderlich werden (BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972 – Tz. 16; s. auch BGH v. 15.6.1992 – II ZR 88/91, DStR 1992, 1443; BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111).

Gehaltserhöhungen: Soweit die Grenze der Angemessenheit nicht überschritten wird, führen auch beträchtliche Gehaltssteigerungen grds. nicht zum Vorliegen von vGA. Bei einer entsprechende Steigerung des Unternehmensgewinns ist es nicht zu beanstanden, wenn das Gehalt eines Geschäftsführers in einem Zug auf die Höhe des Gehalts angepasst wird, das in gleicher Situation einem fremden Geschäftsführer gezahlt werden müsste (FG Saarl. v. 4.2.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, 686, rkr.). Davon abzugrenzen sind Fälle, in denen durch laufende Anpassung der Vergütung an den Ertrag der Gewinn aus dem Unternehmen abgesaugt werden soll. Indiz hierfür können Gehaltssteigerungen in rascher Folge sowie Schwankungen nach unten und oben sein. Ist mit der Gehaltserhöhung eine Erweiterung des Aufgabenfeldes verbunden, muss ggf. die Grenze der Angemessenheit angepasst werden (BFH v. 9.9.1998 – I R 104/97, GmbHR 1999, 486). Gehaltserhöhungen in Verlustphasen sind regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (Hess. FG v. 27.6.2001 – 4 K 752/01, EFG 2002, 490, rkr.).

Rechtsfolge einer nicht angemessenen Gehaltsvereinbarung ist, dass (nur) der unangemessene Teil der Vergütung als vGA zu qualifizieren ist (BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136). Geringfügige Überschreitungen begründen im Hinblick auf die mit einer Schätzung zwangsläufig verbundenen Unsicherheiten keine vGA. Übersteigen die Geschäftsführerbezüge die Grenze der Angemessenheit um mehr als 20 %, ist indes nicht mehr von einer geringfügigen Über-

schreitung auszugehen (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972 – Tz. 23). Eine Freigrenze ist hiermit nicht verbunden. Ist die Gesamtausstattung des Geschäftsführers unangemessen, kann die Frage aufgeworfen werden, welcher „Teil“ der Bezüge als unangemessen anzusehen ist. Die FinVerw. beanstandet grds. die zuletzt vereinbarten Gehaltsbestandteile und nimmt, falls eine Vereinbarung zeitgleich erfolgt ist, eine Aufteilung nach sachgerechten Kriterien (zB quotal) vor (BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972 – Tz. 8). Diese Frage kann uE nur durch die Annahme eines der KapGes. zustehenden Wahlrechts gelöst werden. Da sich die Unangemessenheit aus der Gesamtausstattung ergibt, ist eine Aufteilung nach sachgerechten Kriterien auf die einzelnen Gehaltsbestandteile gerade nicht möglich (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 824, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 „Gehalt“).

282–284 Einstweilen frei.

285 **(4) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit**

Nach Auffassung des BFH verträgt sich das Aufgabenbild eines GmbH-Gf. grds. nicht mit der Vereinbarung einer Vergütung von Überstunden oder nach § 3b EStG stfreien Zuschlägen für die Arbeit in der Nacht oder an Sonn- und Feiertagen. Dies gilt erst recht, wenn die Vereinbarung von vornherein auf die Vergütung von Überstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit beschr. ist. Arbeitszeiten sind wegen der besonderen Identifizierung des GesGf. mit dem Wohl seiner Gesellschaft sowie den fehlenden Kontrollmöglichkeiten keine sachgerechte Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführervergütung. Der Geschäftsführer schuldet vorrangig einen Arbeitserfolg, nicht eine bestimmte Anwesenheitsdauer im Unternehmen (BFH v. 19.3.1997 – I R 75/96, BStBl. II 1997, 577; v. 8.4.1997 – I R 66/96, BFH/NV 1997, 804). Auch wenn Überstundenvergütungen an mehrere GesGf. gezahlt werden und diese keinen Anspruch auf eine Gewinnanteile haben, hat der BFH eine vGA angenommen (BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655). Die FinVerw. hat diese Grundsätze übernommen (Anh. 26. III KStH; BMF v. 28.9.1998, BStBl. I 1998, 1194, mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.1998 geleistete stfreie Zuschläge; s. auch BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972). In seiner neueren Rspr. hat der BFH in Ausnahmefällen die Gewährung von nach § 3b EStG stfreien Zuschlägen anerkannt, wenn nach einem betriebsinternen Vergleich die Zuschläge auch an gesellschaftsfremde ArbN gezahlt werden und die Nacht-, Sonn- oder Feiertagsarbeit betrieblich veranlasst ist (BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, betr. den Geschäftsführer einer Tankstelle; BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131, betr. den Geschäftsführer eines Maler- und Gerüstbetriebs; allerdings schließt der Umstand, dass die Gesellschaft einem FremdGf. einen gleichartigen Vorteil gewährt, die Beurteilung der dem GesGf. gewährten Leistung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst nicht grds. aus, vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655; v. 7.10.2008 – I B 23, 24/08, nv., juris). Die Frage, ob Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagstätigkeit, die eine KapGes. an ihren GesGf. bezahlt, ausschließlich betrieblich veranlasst sind, hängt in erster Linie von den durch das FG zu klärenden konkreten Umständen des einzelnen Falls ab; sie lässt sich auch für bestimmte Branchen nicht losgelöst vom Einzelfall beantworten (BFH v. 12.10.2010 – I B 45/10, BFH/NV 2011, 258). Mittlerweile hat der BFH seine Rspr. auch auf nicht beherrschende, aber als leitende Angestellte tätige Gesellschafter

ausgedehnt (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393, m. Anm. BRINKMEIER, GmbH-StB 2007, 102).

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

bb) Urlaubsabgeltung

286

Ausgewähltes Schrifttum: WANNINGER, Ausgewählte Probleme zur vGA insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern, BB 2002, 2470; RISCHAR, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHR 2003, 15; OTT, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; TÄNZER, Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; BUCIEN, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg. 2005, 60; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; MERTES, Urlaubsrückstand, GmbH-Stpr. 2007, 225.

Erfüllung des Urlaubsabgeltungsanspruchs idR keine verdeckte Gewinnausschüttung: Im Gegensatz zur Überstundenvergütung stellt die Urlaubsabgeltung nicht zusätzliches Entgelt, sondern Entgelt in anderer Form dar („Geld statt Freizeit“). Abgeltungszahlungen an den GesGf. einer GmbH oder an eine diesem nahestehende Person für nicht in Anspruch genommenen Urlaub stellen auch bei Fehlen entsprechender Vereinbarungen und trotz des gesetzlichen Verbots der Abgeltung von Urlaubsansprüchen keine vGA dar, wenn betriebliche Gründe der Urlaubsinanspruchnahme entgegenstehen (BFH v. 28.1.2004 – I R 50/03, BStBl. II 2005, 524); denn auf den Geschäftsführer findet das Abgeltungsverbot nach § 7 BUrtG insoweit keine Anwendung (BFH v. 8.1.1968 – I R 21/68, BStBl. II 1969, 327, unter Bezugnahme auf BGH v. 3.12.1962 – II ZR 201/61, NJW 1963, 535). Die gleichen Grundsätze gelten für die Abgeltung von Urlaubsansprüchen angestellter Angehöriger, für die im Ausnahmefall eine dringende betriebliche Notwendigkeit bestehen kann.

cc) Arbeitszeitkonto

287

Ausgewähltes Schrifttum: SCHULER, Gehaltsumwandlung in betriebliche Altersversorgungsleistungen – ein Problem der Überversorgung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen?, DStR 2001, 2129; LANGOHR-PLATO/SPIECKER, Zeitwertkonten – ein Vergütungsmodell auch für Gesellschafter-Geschäftsführer?, Inf. 2005, 827; WELLSCH/LIEDTKE/QUAST, Lebensarbeitszeitkonten und vGA: Hinweise für die Praxis, BB 2005, 1989; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; WELLSCH/QUAST, Lebensarbeitszeitkonten zugunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Zuflusszeitpunkt des Arbeitslohns, DB 2006, 1024; ZIEGENHAGEN/SCHMIDT, Steuerliche Anerkennung von Arbeitszeitkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 181; HUSKEN/SIEGMUND, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Teilnahme von Gesellschafter-Geschäftsführern an Lebensarbeitszeitmodellen? StuB 2007, 696; STOLLENWERK/PIRON, Zeitwertkontenmodelle, GmbH-StB 2010, 165.

Begriff: Arbeitszeitkontenmodelle sollen GesGf. wie auch den übrigen ArbN einen vorgezogenen Ruhestand finanzieren. In der ersten Phase verzichtet der GesGf. bei gleichbleibender Arbeitszeit und unveränderter Arbeitsleistung auf einen frei bestimmbaren Teil seines Gehalts. Die nicht bezahlte Mehrarbeitszeit wird in einen Geldbetrag umgerechnet und auf dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben; insoweit fließen zunächst keine Istpfl. Einkünfte iSd. § 19 EStG zu. In der Freistellungsphase beansprucht der Geschäftsführer sein Guthaben, um unter Fortzahlung der Bezüge vorzeitig in den Ruhestand zu treten.

► **Sonderbeurteilung von Zeitwertkonten von Kapitalgesellschaftsorganen durch die Finanzverwaltung:** Die FinVerw. (BMF v. 17.6.2009, BStBl. I 2009, 1286 – Tz. A IV 2b; zweifelnd: FG München v. 30. 6.2008 – 6 V 3516/07, GmbH-Stpr. 2009, 89) vertritt nunmehr die Auffassung, dass Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten bei ArbN, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt sind (Mitglieder des Vorstands einer AG, Geschäftsführer einer GmbH), mit dem Aufgabenbild eines solchen Organs nicht vereinbar sind. Dies hätte nach Auffassung der FinVerw. folgende Konsequenzen:

- Bereits die Gutschrift eines künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto führt zum Zufluss von Arbeitslohn. Die allgemeinen Grundsätze zur vGA bleiben insoweit unberührt.
- Der Erwerb einer Organstellung hat keinen Einfluss auf ein bis zum Erwerbszeitpunkt aufgebautes Guthaben auf dem Zeitwertkonto. Nach Erwerb der Organstellung führen allerdings alle weiteren Zuführungen zu dem Konto nach den obigen Grundsätzen stl. zu Zufluss von Arbeitslohn.
- Nach Beendigung der Organstellung und Fortbestehen des Dienstverhältnisses kann der ArbN das Guthaben entsprechend den dargestellten Grundsätzen weiter aufbauen oder das aufgebaute Guthaben für Zwecke der Freistellung verwenden.
- Die genannten Grundsätze gelten entsprechend für ArbN, die von der Körperschaft beschäftigt werden, die sie beherrschen.

Bei Zeitwertkonten-Modellen für Organe von Körperschaften sowie als ArbN beschäftigte beherrschende Anteilseigner, die bis zum 31.1.2009 eingerichtet wurden, will die FinVerw. Vertrauensschutz gewähren: Zuführungen bis zum 31.1.2009 sind erst bei Auszahlung zu besteuern. Die Übergangsregelung soll aber nicht für vGA gelten.

Kriterien des Fremdvergleichs: Die Umwandlung von Gehaltsbestandteilen auf einem Arbeitszeitkonto stellt – unabhängig davon, wann man einen Lohnzufluss für gegeben erachtet – kein zusätzliches Entgelt dar, sondern eine Entlohnung in anderer Form, die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Mit Blick auf § 8 Abs. 3 Satz 2 muss der Anspruch – etwa durch eine an den Geschäftsführer verpfändete Rückdeckungsversicherung – insolvenzrechtl. abgesichert sein. Die dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben Beträge sollten in einem angemessenen Verhältnis zur vorgesehenen Freistellung, aber auch zum verbleibenden auszahlenden Gehalt stehen (WELLISCH/LIEDTKE/QUAST, BB 2005, 1989; ZIEGENHAGEN/SCHMIDT, DB 2006, 181; WELLISCH/QUAST, DB 2006, 1024). Eine vollständige Gehaltsumwandlung ist, ebenso wie die Vereinbarung einer Nur-Pension, uE unüblich und daher gesellschaftsrechtl. veranlasst. Die Gutschrift von Zeitguthaben (Überstunden) auf dem Arbeitszeitkonto ist nach der BFH-Rspr. zur Überstundenvergütung zu beurteilen und führt somit regelmäßig zu vGA (glA WELLISCH/LIEDTKE/QUAST, DB 2006, 1024; aA SCHWEDHELM, GmbHR 2006, 281). Wird dagegen nicht beanspruchter Urlaub durch Gutschrift

auf dem Arbeitszeitkonto abgegolten, liegt keine vGA vor, sofern der Urlaub aus betrieblichen Gründen nicht in Anspruch genommen werden konnte (s.o. Anm. 286). Ein weiteres Kriterium für den Fremdvergleich ist die Organhaftung des Geschäftsführers. Diese sollte für die Freistellungsphase ausgeschlossen werden (vgl. auch FinMin. Saarl. v. 21.10.2005, DStR 2006, 39).

Einstweilen frei.

288

dd) Tantiemen

Ausgewähltes Schrifttum: FELDKAMP, Die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, Stbg. 2000, 139, 188; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Orientierung, GmbH-Stpr. 2000, 1; SCHMIDT, Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge, EStB 2001, 219; ALBER, Checkliste „Angemessenheitsprüfung Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter“, GStB 2002, 341; BRASS, Mehrfachanstellung von Gesellschafter-Geschäftsführern bei verbundenen Unternehmen – Einzel- oder Gesamtbetrachtung – Auswirkungen auf Nur-Pension und Nur-Tantieme, BB 2002, 1724; ZIMMERMANN, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHHR 2002, 353; BUCIEK, Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttung bei Gewinnantiente, DStZ 2003, 86; DÖRNER, Prüfung der Angemessenheit bei der Vereinbarung der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Inf. 2003, 67; GOSCH, Zur Angemessenheit der Gesamtvergütung und insbesondere einer Gewinnantiente des Gesellschafter-Geschäftsführers, StBp. 2003, 279; HARLE/KULEMANN, Nochmals: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHHR 2003, 941; HOFFMANN, Das angemessene Geschäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHHR 2003, 1197; HOFFMANN, Zur Bemessungsgrundlage für die Gewinnantiente, GmbH-StB 2003, 143; KRUPSKA, Zur unendlichen Streitfrage: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHHR 2003, 208; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Splitting – Gesellschafter-Geschäftsführer mit Mehrfachstätigkeiten: Steuerliche Angemessenheitskontrolle der Vergütung, drohende vGA-Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Praxistipps, GmbH-Stpr. 2003, 149; RISCHAR, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHHR 2003, 15; STEGEMANN, Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Krise der GmbH, Inf. 2003, 147; TÄNZER, Die angemessene Geschäftsführervergütung, GmbHHR 2003, 754; ZIMMERMANN, Die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, DB 2003, 786; OTT, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; SCHMIDT, Die Tantieme des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, GmbH-StB 2004, 242; TÄNZER, Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; BASCOPE/HERING, vGA im Zusammenhang mit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHHR 2005, 741; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg. 2005, 60; LANG, Bemessungsgrundlage von Tantiemen unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen, GStB 2005, 149; RATH/ZIMMERS, Gehalts-Gradmesser, GmbH-Stpr. 2005, 1; TÄNZER, Die aktuelle Geschäftsführervergütung 2005, GmbHHR 2005, 1256; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; ZIMMERS/HOLST, Gehalts-Bemessung, GmbH-Stpr. 2006, 4; JANSSEN, Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, DStZ 2007, 483; ZIMMERS, Angemessenes Chef-Gehalt, GmbH-Stpr. 2007, 8; JANSSEN, Die Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Tantiemberechnung, GStB 2009, 369; MÜLLER-POTTHOFF/LIPPKE/MÜLLER, Angemessenheit von Tantiemen für Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHHR 2009, 867; MERTES, Tantieme-Gestaltung, GmbH-Stpr. 2009, 108; JANSSEN, So umschiffen Sie erfolgreich die zahlreichen vGA-Fallen bei Tantiemezusagen, GStB 2011, 52; RATH/ZIMMERS, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr. 2012, 1.

(1) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen

Mit der Tantieme wird der Geschäftsführer am wirtschaftlichen Erfolg seiner Gesellschaft beteiligt. Die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Komponente

289

im Rahmen der Geschäftsführervergütung ist üblich und auch strechtl. anzuerkennen. Wegen der Nähe zur Gewinnausschüttung sind an die Anforderungen an den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer besondere Ansprüche zu stellen. Dieser wird eine Tantiemevereinbarung nur insoweit eingehen, als es in Folge der Tantiemevereinbarung nicht zu einer Gewinnabsaugung kommt.

290 **(2) Formale Kriterien des Fremdvergleichs**

Klare, eindeutige und im Vorhinein getroffene Vereinbarung: Eine dem beherrschenden GesGf. zugesagte Tantieme muss den hierfür geltenden Sonderbedingungen (s. Anm. 144) einer klaren, eindeutigen und im Voraus getroffenen Regelung gerecht werden. Sind diese nicht erfüllt, liegt ein für eine vGA sprechendes Beweisanzeichen vor. Darüber hinaus muss eine Tantieme bereits zu Beginn des Wj. vereinbart sein; anderenfalls, dh. bei Vereinbarung im Laufe des VZ, ist sie zeitanteilig zu kürzen (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). Berechnung und Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge und Höchstbeträge) der Tantieme müssen so bestimmt sein, dass die Höhe der Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann. Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein Ermessensspielraum seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung verbleibt (BFH v. 8.1.1969 – I R 26/67, BStBl. II 1969, 268; v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851); davon unberührt sind gewinnwirksame Wahlrechte, die bei der Gewinnermittlung vorgenommen werden können. Nach diesen Grundsätzen führen Tantiemen, die nach Maßgabe des Jahresergebnisses von der Gesellschafterversammlung beschlossen werden (BFH v. 27.2.1985 – I R 187/81, BFH/NV 1986, 430; v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469) oder von der Höhe der Gewinnausschüttung abhängig sind (BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345), zu vGA. Eine solche liegt auch vor, wenn die Berechnung dem Steuerberater der Gesellschaft überlassen wird und dieser bei der Bemessung des anzusetzenden Gewinns einen Spielraum hat (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). An einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung fehlt es auch, wenn eine KapGes. zeitgleich zwei sich widersprechende Tantiemevereinbarungen mit ihrem beherrschenden GesGf. abschließt, ohne dass zu erkennen ist, welche von beiden die maßgebende sein soll (BFH v. 24.5.1989 – I R 90/85, BStBl. II 1989, 800). Wird für die Tantieme ein Rahmen mit Untergrenze und Höchstbetrag vereinbart, liegt, soweit die Untergrenze überschritten wird, eine vGA vor (Nds. FG v. 6.7.1989 – VI 426/88, nv., juris, rkr.). Die Einbehaltung und Abführung von LSt. für die Tantieme ist für eine stl. Anerkennung nicht ausreichend (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111).

Tatsächliche Durchführung: Eine vGA ist stets anzunehmen, wenn eine an sich klare und mit dem beherrschenden Gesellschafter im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wird und das Fehlen der tatsächlichen Durchführung darauf schließen lässt, dass die von vornherein abgeschlossene Vereinbarung lediglich die Unentgeltlichkeit der Leistung des Gesellschafters verdecken soll (BFH v. 20.9.1967 – I 67/64, BStBl. II 1968, 49; v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. I 1988, 301).

► *Abweichende Berechnung:* Dies gilt insbes., wenn die tatsächlich ausbezahlte Tantieme abw. von der vereinbarten Berechnung ermittelt wird (BFH v. 13.10.2003 – I B 63/03, BFH/NV 2004, 347; FG Nürnberg v. 6.6.2000 – I 334/97, EFG 2000, 965, rkr.).

- ▶ *Verzögerte Berechnung:* Die Berechnung der Tantieme ist idR erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses möglich. Verzögert sich die Tantiemenzahlung, weil die für die Erstellung des Jahresabschlusses maßgebliche Frist nach § 42a Abs. 2 GmbHG überschritten wird, berührt dies die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung nicht.
- ▶ *Verzögerte Auszahlung:* Eine verspätete Auszahlung kann zu vGA führen, wenn sie die Ernstlichkeit der Vereinbarung in Frage stellt. Es kommt auf den Umfang der Verzögerung an (BFH v. 28.7.1993 – I B 54/93, BFH/NV 1994, 345). Bei größeren Verzögerungen muss ggf. zur Vermeidung einer vGA eine Darlehensvereinbarung einschließlich der üblichen Verzinsung getroffen werden (BFH v. 11.10.1989 – I R 161/85, BFH/NV 1990, 364; v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Wird eine Tantiemvereinbarung zwar nicht bei Fälligkeit ausbezahlt, bilanziert die Gesellschaft aber zunächst für die Tantieme eine Rückstellung und im folgenden Jahr eine Verbindlichkeit, ist die Vereinbarung insoweit vollzogen; auch eine ausreichend klare und besondere Vereinbarung für eine Stundung der Tantieme, die als Gesellschafterbeitrag zu qualifizieren ist, steht der Annahme mangelnder Durchführung entgegen (FG München v. 2.6.2008 – 6 V 523/08, EFG 2009, 38, rkr.).
- ▶ *Vorschüsse* auf Tantiemen sind zulässig, soweit sie klar und eindeutig vereinbart und verzinst wurden (BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; H 39 KStH 2004 „[zinslose] Vorschüsse auf Tantieme“).

(3) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs

291

Betriebsinterner Vergleich: Die Anerkennung einer Tantieme erfordert eine typische Geschäftsführertätigkeit, für untergeordnete Tätigkeiten ist die Vereinbarung einer Gewinn tantieme nicht üblich. Tantiemezusagen an angestellte nahe Angehörige sind nur dann betrieblich veranlasst, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit auch fremden ArbN erteilt worden wären (BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450, zu einer Pensionszusage). Werden keine weiteren Angestellten beschäftigt, lässt sich daraus aber nicht zwingend auf das Vorliegen einer vGA schließen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353). Werden mehrere Geschäftsführer in vergleichbarer Weise beschäftigt, liegt eine vGA vor, wenn nur derjenige Geschäftsführer, der auch Gesellschafter ist, eine Gewinn tantieme erhält.

Ermittlung der Bezugsgröße: In der Tantiemvereinbarung ist eine eindeutige Definition des zugrunde gelegten Gewinnbegriffs erforderlich. Hierfür kommen zB der Handelsbilanzgewinn, der Steuerbilanzgewinn, ein unter Berücksichtigung vereinbarter Korrekturfaktoren – etwa um Sonderabschreibungen – gesondert ermittelter Gewinn (s. SCHWEDHELM, GmbHR 2006, 281) oder das kstl. Einkommen in Betracht. Auch eine dividendenabhängige Tantieme ist zulässig (BGH v. 3.7.2000 – II ZR 12/99, DStR 2000, 1571).

- ▶ *Auslegung:* Mehrdeutige Begriffe sind unter Berücksichtigung des im Wirtschaftsleben Üblichen bzw. unter Nachweis des tatsächlich Gewollten ausulegen. Unklarheiten gehen dabei zulasten der Beteiligten. Die Formulierung „Gewinn gem. den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Berücksichtigung aller steuerlichen Maßnahmen“ ist grds. nicht klar und eindeutig (BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975). Im Zweifel ist uE auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Ertragsteuern abzustellen (FG Hamb. v. 13.2.2001 – VI 156/00, EFG 2001, 774, rkr., m. Anm. RÄTKE, StuB 2001, 920; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1238; aA noch BFH v. 25.4.1990 – I R

59/89, BFH/NV 1991, 269, zu §§ 86, 157 AktG aF). Gesetzlich oder satzungsmäßig in Gewinnrücklagen einzustellende Beträge mindern in entsprechender Anwendung des § 86 Abs. 2 AktG die Tantieme.

► *Gewinnerhöhung nach Außenprüfung*: Nur wenn sich die Tantiemevereinbarung auf das zVE bezieht, ergibt sich aus Gewinnerhöhungen anlässlich einer Ap. ein zusätzlicher Tantiemeanspruch (FG Köln v. 15.2.2000 – 13 K 6741/98, EFG 2000, 752, rkr., m. Anm. BINNEWIES, GmbHR 2000, 582). Auch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Tantieme um die nicht abziehbaren Personensteuern und sonstige nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 kommt nur in Betracht, wenn das zVE maßgeblich ist.

► *Minderung um die Tantieme*: Im Einzelfall kann fraglich sein, ob eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Tantieme selbst erfolgen muss, wenn hierzu keine eindeutige Regelung getroffen wurde. Im handelsrechtl. Jahresüberschuss wirkt sich die Tantieme als Personalaufwand grds. gewinnmindernd aus (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB). Im Wirtschaftsleben ist eine Berechnung der Tantieme von der bereits geminderten Bemessungsgrundlage jedoch nicht üblich. Auch aus gesellschaftsrechtl. Sicht ist eine Gewinnantantieme vom Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme zu berechnen (vgl. SCHOLZ/EMMERICH, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 29 GmbHG Rn. 52). Die Rspr. der FG ist uneinheitlich; es ist daher zu empfehlen, in der Tantiemevereinbarung genaue Regelungen zur Berücksichtigung der Ertragsteuern und der Tantieme selbst zu treffen.

Für Minderung der Bemessungsgrundlage FG Ba.-Württ. v. 27.11.1992 – 3 K 332/89, nv., juris, rkr.; FG Nürnberg v. 6.6.2000 – I 334/97, EFG 2000, 965, rkr.; gegen Minderung der Bemessungsgrundlage Nds. FG v. 10.10.2000 – 6 K 259/98, EFG 2001, 916, rkr.; FG Hamb. v. 13.2.2001 – VI 156/00, EFG 2001, 774, rkr.

► *Verlustvorträge*: Verlustvorträge sind grds. von der Bemessungsgrundlage einer Gewinnantantieme abzuziehen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde erst dann eine Tantieme zahlen, wenn die Tätigkeit des Geschäftsführers insgesamt gewinnbringend für die KapGes. ist. Das setzt voraus, dass in der Vergangenheit erzielte Verluste der Gesellschaft ausgeglichen worden sind. Etwas anderes kann uU in der Anlaufphase oder für den Fall gelten, dass die Verluste der Vergangenheit noch nicht der (Mit-)Verantwortlichkeit des Geschäftsführers unterlagen (BFH v. 17.12.2003 – I R 22/03, BStBl. II 2004, 524; v. 18.9.2007 – I R 73/06, BStBl. II 2008, 314; krit. JANSEN, BB 2004, 1776). Hierbei spielen stl. Beschränkungen des Verlustvortrags nach § 10d EStG keine Rolle; Gleiches gilt für stl. Verlustrückträge.

► *Keine Erhöhung der Tantieme bei verdeckter Gewinnausschüttung*: Nicht anerkannt werden Vereinbarungen, wonach sich der Tantiemeanspruch erhöhen soll, wenn der Tantiemeberechtigte Empfänger einer vGA ist. Solche Vereinbarungen sind mit Nichtgesellschaftern undenkbar und führen zu vGA (BFH v. 26.2.1992 – I R 124/90, BStBl. II 1992, 691).

► *Beteiligungserträge* können in die Tantiemeberechnung einbezogen werden (vgl. LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 456).

Die Angemessenheit der Tantieme ist grds. nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Abschlusses der Tantiemevereinbarung zu beurteilen. Dabei ist die erwartete Ertragsentwicklung der KapGes. einzubeziehen. Hält eine Tantiemevereinbarung im Zeitpunkt ihres Abschlusses einem Fremdvergleich stand und erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Tantieme später in unerwartetem Maße, führt die entsprechende Erhöhung der Tantieme nur dann zu einer vGA, wenn die Gesellschaft die Vereinbarung zu ihren Gunsten hätte anpassen

können und darauf aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen verzichtet (BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418). Kann im Zeitpunkt der Vereinbarung der Tantieme die zukünftige betragsmäßige Auswirkung nicht abgeschätzt werden, kann eine zeitliche Beschränkung oder eine Begrenzung der Höhe nach erforderlich sein (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346). Die Möglichkeit der Kündigung des Anstellungsvertrags mit dem GesGf. ist nicht ausreichend (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547; v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II, 2004, 136; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1246). Für Branchen mit typischerweise extremen Gewinnschwankungen ist daher eine Begrenzung der Gewinntantieme zu empfehlen.

► *Verhältnis der Tantieme zum verbleibenden Jahresüberschuss:* Tantiemen, die dauerhaft mehr als die Hälfte des Jahresüberschusses binden, sind – auch bei mehreren Geschäftsführern – idR gesellschaftsrechtl. veranlasst (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; v. 17.12.2003 – I R 16/02, BFH/NV 2004, 817; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136); als Bezugsgröße stellt die FinVerw. (BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 219) uE zutreffend auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinntantieme und der ertragsabhängigen Steuern ab (ebenso BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136). Das gilt auch, wenn die Tantieme tatsächlich aus einer anderen Bemessungsgrundlage ermittelt wurde und unabhängig davon, wie hoch die verbleibende Kapitalverzinsung ist (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547). Eine höhere Tantieme als der hälftige Gewinn ist für die Aufbauphase einer KapGes. denkbar; sie muss dann aber ausdrücl. zeitlich beschr. sein (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547). Daneben kann der Fremdvergleich ergeben, dass einem fremden Geschäftsführer eine gleich hohe Tantieme gewährt worden wäre (BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136). Eine höhere Gewinntantieme lässt sich auch nicht mit einem besonderen Einsatz des Geschäftsführers oder einer den Unternehmenserfolg besonders prägenden Position, wie sie üblicherweise der Geschäftsführer einer Freiberufler-GmbH innehat, rechtfertigen (BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, BFH/NV 1999, 370; v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342). Ist eine Tantiemevereinbarung nach diesen Grundsätzen unangemessen, liegt eine vGA nur hinsichtlich des überhöhten Teils vor (BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136).

► *Verhältnis der Tantieme zu den sonstigen Bestandteilen der Gesamtbezüge:* Eine Gewinntantieme ist regelmäßig eine Ergänzung zum Festgehalt. Als (fremd-)übliches Verhältnis sah die frühere Rspr. ein Verhältnis von 75 % festen Gehaltsbestandteilen und 25 % gewinnabhängiger Vergütung an (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; v. 19.2.1999 – I B 42/98, BFH/NV 1999, 974; zust. BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 219; BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972 – Tz. 9); bei einem Anteil der gewinnabhängigen Vergütung von mehr als 25 % war nur in Ausnahmefällen keine vGA angenommen worden. In seiner neueren Rspr. (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136) ist der BFH von dieser typisierenden Betrachtungsweise abgerückt, wenngleich eine vollständige Aufgabe der 25:75 Relation aus den Entscheidungen nicht abgeleitet werden kann (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 42/03, BFH/NV 2004, 669; glA SCHWEDHELM, GmbHR 2006, 281; aA LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 nF

Rn. 484a). Das Verhältnis zwischen Festgehalt und Tantieme biete nur dann ein Indiz (unter mehreren) im Rahmen der Angemessenheitsprüfung, wenn im Zusagezeitpunkt eine Gewinnprognose vorgenommen wurde. In der Praxis wird die Bedeutung des Verhältnisses der Tantieme zu den sonstigen Bestandteilen der Gesamtbezüge als Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung damit relativiert. Die FinVerw. hat die Grundsätze der neueren Rspr. zwar in seine Richtlinien aufgenommen (H 39 „Grundsätze“ KStH), die widersprechenden BMF-Schreiben v. 1.2.2002 (BStBl. I 2002, 219) und v. 14.10.2002 (BStBl. I 2002, 972) jedoch nicht angepasst (s. auch OFD Düss. v. 17.6.2004, DStR 2004, 1386, wonach Fallgestaltungen, bei denen die variablen Vergütungsbestandteile 25 % der Gesamtvergütung überschreiten, nur noch aufgegriffen werden, wenn auch in anderer Hinsicht Zweifel an der Angemessenheit der Gesamtausstattung oder Hinweise auf eine unübliche Gestaltung vorliegen).

Höchstbetrag: Eine Begrenzung der Tantieme nach oben ergibt sich bereits durch das Erfordernis der Angemessenheit. Ist eine sprunghafte Gewinnsteigerung vorhersehbar, kann eine Begrenzung durch Vereinbarung eines Höchstbetrags erforderlich sein (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346).

292 Einstweilen frei.

293 (4) Besondere Tantiemevereinbarungen

Mindesttantiemen werden nicht nach der vereinbarten Berechnung unter Zugrundelegung des Gewinns oder einer anderen Bezugsgröße ermittelt, sondern stellen feste Gehaltsbestandteile dar. Sie sind auch stl. als solche zu behandeln und fließen in die Prüfung der Gesamtausstattung des Geschäftsführers ein (BFH v. 6.10.1993 – I B 66–68/93, BFH/NV 1994, 660; v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329; v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199).

Umsatztantieme: Erfolgsbeteiligungen für einen GesGf. sind nach stRspr. regelmäßig nur in Form einer Gewinn-, nicht aber als Umsatztantieme strechtl. anzuerkennen. Eine Umsatzbeteiligung, die unabhängig von der Erzielung von Erträgen zu gewähren ist, steht dem eigenen Gewinnstreben der KapGes. entgegen und ist mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden. Ertragschwache Gesellschaften mit hohen Umsätzen werden durch die Vereinbarung einer Umsatztantieme übermäßig belastet, besonders wenn die Umsatzentwicklung anders als die Gewinnentwicklung verläuft. Umsatztantiemen können nur dann angemessen sein, wenn der Zweck der Tantieme, also idR die Ertragssteigerung, mit einer Gewinntantieme nicht erreicht werden kann.

ZB BFH v. 5.10.1977 – I R 230/75, BStBl. II 1978, 234; v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490; v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854. Das Hess. FG (v. 27.6.1991 – 4 V 1093/91, EFG 1992, 32, rkr.) hat eine Umsatztantieme auch bei einer stabilen und vorhersehbaren Umsatzentwicklung anerkannt; demgegenüber sieht das FG München (v. 27.4.2001 – 6 K 810/98, EFG 2001, 1235, rkr.) in der gleichmäßigen Entwicklung von Gewinn und Umsatz keine ausreichende Begr. für die Anerkennung einer Umsatztantieme.

► *Gesellschaft in der Aufbauphase:* Umsatztantiemen können in Aufbau- und Umstellungsphasen angemessen sein, wenn eine Gewinntantieme keinen ausreichenden Anreiz für den Geschäftsführer bieten kann. Voraussetzung ist aber regelmäßig eine im Zusagezeitpunkt vereinbarte zeitliche und betragsmäßige Beschränkung der Umsatztantieme (BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, BFH/NV 1996, 508; v. 19.2.1999 – I R 105–107/97, BStBl. II 1999, 321; v. 6.4.2005 – I R

10/04, BFH/NV 2005, 2058; v. 9.7.2007 – I B 123/06, nv., juris; BFH v. 4.3.2009 – I R 45/08, GmbHR 2010, 105; s. auch MERTES, GmbH-Stpr. 2009, 108); fehlt eine solche, liegt uE auch dann eine vGA vor, wenn die KapGes. die Tantiemevereinbarung nach Abschluss der Aufbauphase ändert und eine (angemessene) Umsatztantieme tatsächlich nur in der Aufbauphase gezahlt wurde (aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 685; PEZZER, FR 2000, 1277; PAUS, GmbHR 2001, 328; SCHRÖDER, GmbHR 2001, 582). Eine Aufbauphase ist schon dann beendet, wenn das Unternehmen eine stabile Ertragssituation (vor Umsatztantieme) aufweisen kann, nicht erst, wenn ein bestimmtes Geschäftssegment mit einer hohen Gewinnmarge einen gewissen Umfang der Gesamttätigkeit ausmacht (BFH v. 4.3.2009 – I R 45/08, GmbHR 2010, 105).

► *Zeitliche Begrenzung:* Die Rspr. begrenzt die Aufbauphase auf einen Zeitraum von idR drei bis vier Jahren (vgl. BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124; zust. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 685); nach acht Jahren (vgl. BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199) bzw. nach 15 Jahren (BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, GmbHR 1996, 301) liegt jedenfalls keine Aufbau- bzw. Übergangsphase mehr vor.

► *Umsatzbezogene Tätigkeit:* Bei Geschäftsführern, die ausschließlich in einem umsatzbezogenen Ressort der Geschäftsführung tätig sind – etwa im Vertrieb –, kann eine Umsatztantieme anzuerkennen sein (BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124). Allein die fehlende Möglichkeit, den Gewinn für einen Betriebsteil zu ermitteln, ist jedoch kein Grund für die Anerkennung einer Umsatztantieme (BFH v. 9.9.1998 – I R 104/97, BFH/NV 1999, 519). Branchenüblichkeit ist weder Voraussetzung noch allein Begr. für die Anerkennung einer Umsatztantieme (BFH v. 30.8.1995 – I B 114/94, BFH/NV 1996, 265).

► *Rechtsfolge, Darlegungslast:* Unübliche Umsatztantiemen führen in voller Höhe zu einer vGA. Die Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge ist hier unerheblich. Die Umdeutung in eine Gewinntantieme ist ausgeschlossen (BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124). Gründe, die ausnahmsweise für die stl. Anerkennung einer Umsatztantieme sprechen, sind von der KapGes. darzulegen (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058).

Rohgewinntantiemen sind wegen der Einbeziehung von Aufwandspositionen in die Bemessungsgrundlage eher einer Gewinntantieme als einer Umsatztantieme vergleichbar (BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Entspricht der Rohgewinn aufgrund der spezifischen Kostenstruktur des Unternehmens jedoch eher dem Umsatz als dem Gewinn, sind die für Umsatztantiemen geltenden Grundsätze anzuwenden (BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199). Eine vGA kann insoweit vorliegen, wenn offensichtlich ist, dass die nicht in den Rohgewinn einzubeziehenden Aufwendungen wahrscheinlich zu einem Verlust führen. Der Begriff Rohgewinn sollte im Rahmen der Vertragsgestaltung daher genau definiert werden. Für die Prüfung der Angemessenheit ist nicht auf den Rohgewinn, sondern auf den Jahresüberschuss abzustellen (BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 219).

Nur-Tantiemen sind unüblich und zumeist in voller Höhe als vGA zu beurteilen. Als Ausnahmesituationen, in denen die Vereinbarung einer Nur-Tantieme sachgerecht sein kann, sind Gründungsphasen, Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen denkbar. In diesen Fällen muss die Vereinbarung aber der Höhe nach sowie zeitlich beschr. sein (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002,

111; BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 219; s. auch JANSSEN, GStB 2011, 52). Die FinVerw. erkennt Gestaltungen, in denen ein bei Schwestergesellschaften angestellter GesGf. mit der einen Gesellschaft ein Festgehalt und mit der anderen eine Tantieme vereinbart, nicht an (uE zu Recht krit. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1269). Die Anerkennung einer Nur-Umsatztantieme ist ausgeschlossen; dies gilt auch für eine Nur-Gewinntantieme, die zusätzlich zu Pensionsleistungen gezahlt wird (BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; s. auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1270).

294 Einstweilen frei.

295 **ee) Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses**

Ausgewähltes Schrifttum: SPINDLER, Vergütung und Abfindung von Vorstandsmitgliedern, DStR 2004, 36; STÜCK, Der GmbH-Geschäftsführer zwischen Gesellschafts- und Arbeitsrecht im Spiegel aktueller Rechtsprechung, GmbHR 2006, 1015.

Formelle Kriterien des Fremdvergleichs: Das Erfordernis einer vorherigen, klaren Vereinbarung (s. Anm. 144) ist bei einem beherrschenden Gesellschafter uE auch dann erfüllt, wenn die Abfindungsvereinbarung im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnis geschlossen wird, da die Abfindung zukünftige Ansprüche abgelten soll (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 557).

Materielle Kriterien des Fremdvergleichs: Von einer durch den ArbG (und damit betrieblich) veranlassten Auflösung des Arbeitsverhältnisses wird immer dann ausgegangen, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat und dem ArbN im Hinblick auf dieses Verhalten eine weitere Zusammenarbeit nicht mehr zuzumuten ist (vgl. BFH v. 11.1.1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205, zur Auslegung des § 3 Nr. 9 EStG 1975). Ein externer Fremdvergleich, der auf die Branchenüblichkeit der Abfindungszahlungen abstellt, scheidet aus (BFH v. 14.4.2000 – I B 1/98, BFH/NV 2000, 1364). Vor diesem Hintergrund sind Abfindungszahlungen stets betrieblich (und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis) veranlasst, wenn auch ein gesellschaftsfremder ArbN in vergleichbarer Stellung unter den gleichen Bedingungen mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Abfindung erhalten würde (vgl. BFH v. 18.12.1984 – VIII R 95/84, BStBl. II 1985, 327, zur betrieblichen Veranlassung von Abfindungen an den ArbN-Ehegatten). Der interne Fremdvergleich wird idR aber nur dann erfüllt sein, wenn die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausschließlich durch die Zahlung einer Abfindung erreicht werden kann, wenn also eine Kündigung unmöglich ist oder die Kündigung fristlos ohne die Einhaltung von Kündigungsfristen erfolgen soll, ohne dass die gesetzlichen oder vertragliche Voraussetzungen dafür gegeben sind. Endet das Dienstverhältnis eines GesGf. dagegen durch Ablauf der Befristung, durch Aufhebungsvertrag oder durch ordentliche Kündigung unter Einhaltung der Kündigungsfristen, stellen Abfindungen regelmäßig vGA dar.

► **Anerkennungsprämien:** Eine Abfindung könnte im Ausnahmefall anzuerkennen sein, wenn der ausscheidende GesGf. oder eine ausscheidende ihm nahestehende Person eine besonders herausgehobene Arbeitsleistung erbracht hat oder eine besondere Vertrauensstellung innehatte (FG Köln v. 5.9.2002 – 13 K 521/02, EFG 2003, 118, rkt.; SPINDLER, DStR 2004, 36). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt indes vor, wenn private Interessen überwiegen, beispielsweise beim Ausscheiden des Schwiegersohns nach der Scheidung (glA *Schwedhelm* in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 1 „Abfindung“).

- ▶ *Ausscheiden aus der Gesellschafterstellung*: Abfindungen für die Aufgabe der Gesellschafterstellung sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine betriebliche Veranlassung kann nur ausnahmsweise bei der Abfindung eines lästigen Gesellschafters gegeben sein (s. Anm. 380 „Lästiger Gesellschafter“).
- ▶ *Angemessenheit der Abfindung*: Eine Angemessenheitsprüfung kann sich an den Vorgaben des KSchG orientieren. Danach kann die Abfindung unabhängig von der Dauer der Betriebszugehörigkeit bis zu zwölf Monatsgehälter betragen (§ 10 Abs. 1 KSchG; vgl. KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Abfindungen“; s. auch FG Nürnberg. v. 9.11.1999 – I 332/97, EFG 2000, 205, rkr.: 0,5 Monatsgehälter je Beschäftigungsjahr angemessen).
- ▶ *Abfindung von Pensionszusagen*: Siehe Anm. 303.

Einstweilen frei.

296

ff) Pensionszusagen

Ausgewähltes Schrifttum: HÖFER/KISTERS-KÖLKES, Zur steuerlichen Anerkennung von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, BB 1989, 1157; CRAMER, Barlohn und Rentenlohn – Divergenz zwischen Arbeits- und Steuerrecht in der betrieblichen Altersversorgung, DStR 2002, 387; NEUMANN, Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung einer GmbH auf eine Personengesellschaft, GmbHR 2002, 996; REUTER, Die Übertragung einer Rückdeckungsversicherung auf den Geschäftsführer der GmbH, GmbHR 2002, 6; HASSELBERG, Abfindungen oder Übertragungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter vor Erreichen der Altersgrenze, GmbHR 2003, 992; HÖFER, Lohnsteuerfreie Übertragung der Geschäftsführerversorgung einer GmbH, DB 2003, 413; HÖFER/KAISER, Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – Neues von der Finanzverwaltung und aus der Praxis, DStR 2003, 274; BRIESE, vGA-Probleme bei Pensionszusagen im Falle vorzeitigen Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2004, 1233, 1276; GREINERT, Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter für die Prüfung der Finanzierbarkeit einer Pensionszusage, DB 2004, 2113; HASSELBERG, Angemessenheit von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund der BFH-Rechtsprechung zu Invalidenanwartschaften, GmbHR 2004, 1056; MAUTE, Auswirkungen des Alterseinkünftegesetzes auf GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2004, 1198; PROST, Auswirkungen aktueller BFH-Rechtsprechung auf Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2004, 2064; BRIESE, Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen, DStR 2005, 272; BRIESE, Die Veranlassungsfrage bei der Nur-Pension, BB 2005, 2492; HARLE/KULEMANN, Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2005, 1275; HÖFER, Entgeltumwandlung, Überversorgung und Pensionsrückstellungen, DB 2005, 132; PAUS, Die 75 %-Grenze als Maßstab einer unzulässigen Überversorgung bei Pensionszusagen, FR 2005, 409; PAUS, Der Gesundheitszustand als neue Einschränkung für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 2005, 538; DOETSCH/LENZ, Notwendigkeit der Unterscheidung von ersetzenden und ergänzenden Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 1028; FUHRMANN/DEMUTH, Pensionszusagen bei Unternehmensumwandlung, -verkauf und -einstellung, KÖSDI 2006, 15082; HAAS, Verzicht auf „unliebsame“ Pensionszusage als Gestaltungsmittel nutzen, GStB 2006, 88; HOFFMANN, Aufhebung des Nichtanwendungserlasses zur Finanzierbarkeit von Pensionszusagen, GmbHR-StB 2006, 21; HOFFMANN, Zur Frage der Einordnung einer an den Kommanditisten-Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG erteilten Pensionszusage als Sondervergütung, GmbHR 2006, 719; KIESEWETTER/THAUT, Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationen- und ihre Wirkung auf die Kosten von Pensionszusagen, ZVersWiss. 2006, 23; KORN, „Mittelbare“ Tätigkeitsvergütungen und Pensionszusagen an Mitunternehmer, BeSt. 2006, 18; LOHKAMP/FIALA, Probleme bei der Gestaltung einer insolvenzsicheren Pensionszusage an einen mehrheitsbeteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer – Eine Kritik des Modells der verpfändeten Rückdeckungsversicherung, VersR 2006, 331; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der

GmbH, GmbH-StB 2006, 40; PRADL, Restrukturierung von Pensionszusagen: Die Abfindung in der Gestaltungskasse, GStB 2006, 64; PRADL, Die Auslagerung von Pensionszusagen auf eine Unterstützungskasse, GStB 2006, 277; SCHUHMAN, Pensionszusagen und verdeckte Gewinnausschüttung, StBp. 2006, 192; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; ROMEIS, Alterspensionszusage an beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, StBp. 2007, 180; WELLSCH/QUAST/MACHILL, Abfindungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Bestimmung eines angemessenen Ausgleichsbetrags, BB 2007, 987; PRADL, Die Ablösung von Pensionszusagen durch Übertragung der Rückdeckungsversicherung, GStB 2007, 357; BRIESE, Verdeckte Einlage durch Verzicht auf Pensionsanwartschaften? GmbHR 2008, 568; JANSSEN, Der BFH im Elfenbeinturm – Pensionsabfindung zeitgleich mit Gehaltszahlungen ist vGA! GStB 2008, 228; RISTHAUS, Verzicht eines GGF auf eine Pensionszusage, BetrAV 2008, 737; ALT/STADLBAUER, Abfindung von und Verzicht auf Pensionszusagen – Zulässigkeit und Konsequenzen, DStR 2009, 2551; BRIESE, Wechselwirkungen von Betriebsrentenrecht und Steuerrecht bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2009, 2346; BUDDENBROCK/KÖNIG, Restrukturierungsmöglichkeiten von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer („GGF-Zusagen“), BetrAV 2009, 206; WELLSCH/GAHL, Zweifelsfragen bei der körperschaftsteuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Zur Wartezeit, Erdienbarkeit und Unverfallbarkeit einer Pensionszusage, BB 2009, 2340; KÜTING/KUSSMAUL/KESSLER, Einfluss des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Unternehmenslage am Beispiel der Pensionsverpflichtungen, DB 2009, 2557; FUHRMANN, Steuerliche Fallstricke bei Pensionszusagen, StJB 2009/2010, 291; JANSSEN, Ein gefährlicher Irrtum bei Pensionszusagen – ein update, NWB 2010, 772; HARLE, Die Werthaltigkeit der Pensionszusage im Falle eines Verzichts durch den GmbH-Gesellschafter, BB 2010, 1963; LINDEN, Gesellschafter-Geschäftsführer und Pensionszusagen – Durch Einfrieren ein Lohnsteuer- und Liquiditätsfiasco? DStR 2010, 582; RISTHAUS, Verdeckte Einlage durch Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführer auf den „future-service“ seiner Pensionszusage, DStZ 2010, 212; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; BINNEWIES, Pensionsrückstellung – „Pfleger, Aufzucht, Kompostierung“, Steueranwalt 2010/2011, 127; JANSSEN, Neue Wege zur Beseitigung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers, NWB 2011, 562; LIEB, Steuerliche Anerkennung von Pensionsrückstellungen bei nach Zusageerteilung erfolgter Gehaltskürzung, BB 2011, 2546; DEMUTH/FUHRMANN, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Pensionszusage: Überblick, Analyse, Gestaltungshinweise, KÖSDI 2011, 17618; EISGRUBER, Der Verzicht auf den future service im Dschungel des versicherungsmathematischen Voodoo, Ubg 2011, 30; JANSSEN, Neue Wege zur Beseitigung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers, NWB 2011, 562; JANSSEN, Pensionszusagen: Rechtsfolgen bei Verletzung der Probezeit, NWB 2011, 826; SCHOTHÖFER/KILLAT, Plädoyer für eine zeitgemäße steuerrechtliche Behandlung der Pensionszusage, DB 2011, 896; SCHUMANN, Die ertragsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen im Überblick, GmbH-StB 2011, 181; RATH/ZIMMERS, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stp. 2012, 1; HAAS, Überführung der Pensionszusage in eine Unterstützungskasse, DStR 2012, 987.

297 (1) Prüfungsreihenfolge für Pensionszusagen

Unterschiedsbetragsminderung: Pensionszusagen einer KapGes. können nur insoweit zu einer Unterschiedsbetragsminderung führen, als die Voraussetzungen des § 6a EStG (Rechtsanspruch des Pensionsberechtigten auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen, keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen, kein schädlicher Vorbehalt sowie schriftliche Erteilung der Pensionszusage mit eindeutigen Angabe zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der Pensionsleistungen) eingehalten sind (s. § 6a EStG Anm. 24 ff.). Zuführungen zur Pensionsrückstellung, die diesen Anforderungen nicht entsprechen, sind bereits innerhalb der Bilanz zu korrigieren; eine vGA scheidet insoweit schon dem Grunde nach aus (BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 20.12.2006 – I R 29/06, BFH/NV 2007, 1350; s. Anm. 108). Bilanztechnisch ist zu beachten, dass § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB idF

des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) neue Regelungen zur Saldierung der Pensionsverpflichtungen mit dem sie deckenden Vermögen enthält, die dazu führen, dass die betriebliche Altersversorgung nur noch eingeschränkt aus der Bilanz ersichtlich ist (krit. KÜTING/KUSSMAUL/KESSLER, DB 2009, 2557); Einfluss auf die Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung hat diese Änderung indes nicht.

Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung: Liegt eine Unterschiedsbetragsminderung vor, kommt es für die Annahme einer vGA auf das Vorliegen einer gesellschaftlichen Veranlassung an. Für diese Frage hat der BFH im Laufe der Jahre eine Reihe von Prüfungskriterien entwickelt. Maßgeblich ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Pensionsverpflichtung auch gegenüber einem Nichtgesellschafter eingegangen wäre. Die Prüfung knüpft an die Verhältnisse im Zeitpunkt der Zusage an. Im Rahmen des Fremdvergleichs sind insbes. die Kriterien Erdienbarkeit, Qualifikation des Geschäftsführers, voraussichtliche Ertragsentwicklung und Entgegenstehen betrieblicher Besonderheiten zu prüfen (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318). Die Fin-Verw. prüft Pensionszusagen insbes. unter den Kriterien Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit (R 38 Satz 6 KStR 2008). Die Finanzierbarkeit ist als eigenständiges Prüfkriterium in R 38 KStR 2004 nicht mehr genannt; eine nicht finanzierbare Pensionszusage kann uE aber nicht als ernsthaft vereinbart angesehen werden.

(2) Formale Kriterien des Fremdvergleichs

298

Pensionszusagen zugunsten Nichtgesellschafter als Vergleichsmaßstab:

Wird einem Nichtgesellschafter die gleiche Pensionszusage erteilt wie einem Gesellschafter, sind die Anforderungen an den Fremdvergleich idR erfüllt (BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972). Allein aus der Tatsache, dass an anderen Betriebsangehörigen keine Pensionszusage gewährt wurde, kann nicht auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis geschlossen werden (BFH v. 17.5.1995 – I R 105/94, BStBl. II 1996, 423). Wird einem GesGf. eine Pensionszusage erteilt, dem Fremdgeschäftsführer jedoch nicht, wird die Zusage idR durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein (BFH v. 10.3.1993 – I R 118/91, BStBl. II 1993, 604, zu einer Versorgungszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsverhältnisses); im Einzelfall ist allerdings eine Detailprüfung erforderlich.

Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter: Für die Anerkennung von Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter sind die üblichen Sonderbedingungen – im Vorhinein geschlossene klare und eindeutige Vereinbarungen (s. Anm. 144) – zu beachten. Mit Blick auf das Rückwirkungsverbot können bei der Bemessung des Erdienungszeitraums und der Probezeit vor der Pensionszusage geleistete Dienstzeiten nicht berücksichtigt werden. Das Erfordernis einer klaren und eindeutigen Regelung, nach der die Höhe der zugesagten Leistungen bestimmbar sein muss, ist seit dem StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) bereits Tatbestandsmerkmal der Regelungen in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Wird in der Pensionszusage nur eine fiktive Jahresnettoprämie angegeben, ist dies nur ausreichend, wenn die Höhe des anzusetzenden Rechnungszinsfußes sich entweder aus der Zusage ergibt oder von einem Versicherungsmathematiker der übliche Zinsfuß zugrunde gelegt wird (BFH v. 24.3.1999 – I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643); im entschiedenen Fall war eine vGA anzunehmen, nach aktuellem Recht wäre die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zu kürzen. Die Regelungen zum beherrschenden Gesellschafter finden ebenfalls Anwendung, wenn die Pension einer diesem na-

hestehenden Person oder mehreren Minderheitsgesellschaftern gleichzeitig zugesagt wird (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1073).

299 **(3) Erdienbarkeit der Pensionszusage**

Erdienungszeitraum: Versorgungsansprüche müssen in der verbleibenden Beschäftigungsdauer erdient werden können. Die Rspr. orientiert sich hierbei an der Wartezeit nach § 1 Abs. 1 BetrAVG aF zur Unverfallbarkeit der betrieblichen Altersversorgung. Beim beherrschenden Gesellschafter muss im Zeitpunkt der Zusage die verbleibende Dienstzeit im Unternehmen mindestens zehn Jahre betragen (stRspr., zB BFH v. 21.12.1994 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419). Das Ende des Erdienungszeitraums von zehn Jahren darf auch nach dem 65. Lebensjahr liegen, wenn der Geschäftsführer sich zu einer entsprechend längeren Tätigkeit verpflichtet (BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689). Beim nicht beherrschenden GesGf. kann auch im Zeitpunkt der Zusage bereits geleistete Dienstzeit im Unternehmen angerechnet werden. Bei einer (bereits bestehenden) Betriebszugehörigkeit von mehr als zwölf Jahren ist es ausreichend, wenn die verbleibende Dienstzeit drei Jahre beträgt (BFH v. 24.1.1996 – I R 41/95, BStBl. II 1997, 440; v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 22); in anderen Fällen darf der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand – wie beim beherrschenden Gesellschafter – nicht weniger als zehn Jahre betragen. Der Erdienungszeitraum von zehn Jahren gilt auch für die nachträgliche Erhöhung einer bereits erteilten Zusage (BFH v. 23.9.2008 – I R 62/07, GmbHR 2009, 217).

► *Die Finanzverwaltung* hat die Grundsätze der BFH-Rspr. übernommen (BMF v. 1.8.1996, BStBl. I 1996, 1138, zum beherrschenden Gesellschafter; BMF v. 7.3.1997, BStBl. I 1997, 637, zum nicht beherrschenden Gesellschafter). Die Rechtsgrundsätze werden auf Pensionszusagen angewendet, die nach der Veröffentlichung der Urteile des BFH v. 24.1.1996 (I R 41/95, BStBl. II 1997, 440) und v. 18.8.1999 (I R 10/99, BFH/NV 2000, 22) vereinbart worden sind. Altfälle werden nach der bisherigen Verwaltungspraxis entschieden, die regelmäßig einen kürzeren Erdienungszeitraum vorsah. Wird vor Erteilung der Pensionszusage die Beteiligungsquote auf einen nicht beherrschenden Anteil abgesenkt, kann nach Auffassung der FinVerw. ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO anzunehmen sein, wenn kurz nach der Zusage die Stellung als beherrschender Gesellschafter wieder hergestellt wird; die wirtschaftlichen Gründe dafür sind besonders sorgfältig zu prüfen.

► *Stellungnahme:* Der BFH hält an den längeren Erdienbarkeitsfristen auch nach der Einfügung des § 1b BetrAVG mWv. 1.1.2001 durch das Altersvermögensgesetz v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310), in der die Unverfallbarkeitsfrist auf fünf Jahre verkürzt wurde, grds. fest (BFH v. 19.11.2008 – I B 108/08, GmbHR 2009, 440). Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (BMF v. 13.5.2003, BStBl. I 2003, 300). Diese Koppelung an das BetrAVG aF wird sowohl wegen des fehlenden sachlichen Bezugs als auch wegen der Nichtbeachtung der nach der Neuregelung kürzeren Fristen uE zu Recht kritisiert (vgl. FG München v. 25.8.2004 – 7 K 4780/02, EFG 2004, 1863, rkr.; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1097; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 274). Bei der Frage der Erdienbarkeit geht es nicht um eine unmittelbare Anwendung des BetrAVG. Die Bezugnahme auf die im BetrAVG enthaltenen Fristbestimmungen dient vielmehr ausschließlich dem Ziel, den arbeitsrechtl. Vorschriften eine Leitlinie für die rein strechtl. Beurteilung der Erdienbarkeit zu entnehmen. Der BFH hat, der Kritik folgend, Erdienbarkeitsfristen nicht mehr als starre Typisierung, sondern zur verlässlicheren

praktischen Handhabung für den unbestimmten Begriff der Erdienensdauer herangezogen (zB BFH v. 30.1.2002 – I R 56/01, BFH/NV 2002, 1022). Dementsprechend wurden in Ausnahmefällen bereits kürzere Zeiträume anerkannt (BFH v. 14.7.2004 – I R 14/04, BFH/NV 2005, 245: Unterschreitung von zwei Monaten; v. 24.4.2002 – I R 43/01, BStBl. II 2003, 416: acht Jahre und zwei Monate bei einem Geschäftsführer, der in der früheren DDR keine Altersversorgung aufbauen konnte; FG Berlin-Brandenb. v. 27.6.2007 – 12 K 8253/06 B, rkr.: sieben Jahre und neun Monate bei einem Geschäftsführer, der für die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH überragende Bedeutung hatte). Das UrT. des BFH v. 24.4.2002 (I R 43/01, BStBl. II 2003, 416) wird von der FinVerw. jedoch nur in vergleichbaren Ausnahmefällen angewandt (BMF v. 13.5.2003, BStBl. I 2003, 300). Noch kürzere Erdienenszeiträume hat BFH v. 23.7.2003 (I R 80/02, BStBl. II 2003, 926) bei einem 63-jährigen Geschäftsführer und einer Dienstzeit von sechs Jahren, BFH v. 14.7.2004 – I R 14/04 (BFH/NV 2005, 245) bei einer Dienstzeit von sieben Jahren und sieben Monaten und BFH v. 8.6.2005 – I R 25/04 (BFH/NV 2005, 2252) bei einer Dienstzeit von acht Jahren abgelehnt. Auf zeitliche Komponenten sollte uE bei der Prüfung der Erdienbarkeit verzichtet werden (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1098 mit Hinweis auf die Möglichkeiten der Gehaltsumwandlung; GOSCH, FR 1997, 438; s. auch BAER, BB 1989, 1529: Prüfung im Rahmen der Angemessenheit; HÖFER/KISTERS-KÖLKE, BB 1989, 1157); insbes. bei Pensionszusagen, die nur eine Lücke in der Altersversorgung schließen, sollte eine Abkehr vom zehnjährigen Erdienenszeitraum möglich sein (abl. BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, nv., juris, betr. die Gewährung einer Pensionszusage in moderater Höhe an Genossenschaftsvorstand zwei Monate vor Dienstende). In diesen Fällen könnte die zu berücksichtigende Höhe nach der verbleibenden Erdienensdauer berechnet werden (vgl. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 728). Der BFH hat hierzu bisher lediglich angedeutet, dass ein Abweichen vom regulären Erdienenszeitraum für möglich erachtet wird (BFH v. 21.12.1998 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419).

Vordienstzeiten in anderen Unternehmen eines nicht beherrschenden Gesellschafters (zB in einem Einzelunternehmen, das später in die Gesellschaft eingebracht oder an diese veräußert wurde) können angerechnet werden (BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504). Die Tätigkeit eines beherrschenden Gesellschafters als Inhaber oder Gesellschafter eines Vorläuferunternehmens kann wegen des strikten Rückwirkungsverbots indes nicht angerechnet werden (BFH v. 25.5.1988 – I R 107/84, BStBl. II 1989, 43; v. 10.11.1993 – I R 36/93, BFH/NV 1994, 827).

Altersgrenzen bei der Zusage: Die Erdienbarkeit hängt entscheidend vom Alter des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage und vom Eintritt des Versorgungsfalls ab.

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

► **Mindestpensionsalter:** Maßgeblich ist immer das vereinbarte Pensionierungsalter, ein tatsächlich früherer Eintritt in den Ruhestand ist unbeachtlich. Im Zeitpunkt eines tatsächlichen früheren Eintritts in den Ruhestand erfolgt eine Nachberechnung der Rückstellung nach § 6a EStG. Bei einem beherrschenden Gesellschafter, der zum einen ein besonderes Interesse an den Geschicken seiner Gesell-

schaft hat und der weiterhin nicht zum Eintritt in den Ruhestand gezwungen werden kann, ist aus Erfahrung davon auszugehen, dass er mindestens bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres arbeitet. Es ist im Übrigen auch dann von einem Eintritt des Versorgungsfalls mit 65 Jahren auszugehen, wenn die Zusage auf das 70. Lebensjahr erteilt wird, aber die Option besteht, bereits im Alter von 65 Jahren in den Ruhestand zu treten (BFH v. 28.6.2005 – I R 25/04, BFH/NV 2005, 2252). Abweichungen vom Mindestpensionsalter sind nur in Ausnahmefällen möglich: So ist es etwa nicht zu beanstanden, wenn für Behinderte (§ 2 Abs. 2 SGB IX) eine vertragliche Altersgrenze von (mindestens) 60 Jahren zugrunde gelegt wird. Weitere Ausnahmesituationen, insbes. aus gesundheitlichen Gründen, sind im Einzelfall denkbar (BFH v. 8.5.1963 – I 199/61 U, BStBl. III 1963, 339). Bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter ist das vertraglich vereinbarte Pensionierungsalter grds. anzuerkennen. Bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist allerdings davon auszugehen, dass keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt (glA R 38 Sätze 7, 8 KStR 2004). Es ist unschädlich, wenn in der Pensionszusage eine Option zur Nutzung der gesetzlichen Möglichkeit der flexiblen Altersgrenze vereinbart wird; die Berechnung der Rückstellung hat jedoch auch in diesen Fällen auf das 65. Lebensjahr zu erfolgen (BFH v. 11.4.1990 – I R 95/88, BFH/NV 1991, 659; v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; v. 23.1.1991 – I R 113/88, BStBl. II 1991, 379; s. auch R 6a Abs. 8 EStR 2008 zum Mindestpensionsalter für beherrschende GesGf., das entsprechend der neuen Grenzen in der gesetzlichen Rentenversicherung angehoben wurde: Bei einem niedrigeren zugrunde gelegten Mindestpensionsalter ist bereits die Rückstellung nach § 6a EStG nicht anzuerkennen. Für nicht beherrschende Gesellschafter s. auch BMF v. 5.5.2008, BStBl. I 2008, 569).

► *Höchstpensionsalter*: Als Höchstpensionsalter ist das 74. Lebensjahr anzusehen (glA Gosch in Gosch II, § 8 Rn. 1092).

300 (4) **Probe- und Wartezeiten, Unverfallbarkeit**

Qualifikation des Geschäftsführers: Eine unverfallbare Pensionszusage wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer grds. erst erteilen, wenn er sich im Rahmen einer angemessenen Probezeit von der Eignung, Befähigung und fachlichen Leistung des Geschäftsführers überzeugt hat (BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91; BFH/NV 1993, 330; v. 16.12.1992 – I R 2/92, BStBl. II 1993, 455; v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924; krit. CRAMER, DStR 1998, 1665; JANSSEN, NWB 2010, 3455). Innerhalb der angemessenen Probezeit darf keine Zusage erteilt werden.

► *Dauer der Probezeit*: Die Rspr. sieht grds. eine Probezeit von fünf Jahren, bei einschlägig berufenerfahrenen Personen von 2¼ Jahren als ausreichend an (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; BFH v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; v. 17.3.2010 – I R 19/09, BFH/NV 2010, 1310 = GmbHR 2010, 826; v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709 = GmbHR 2010, 924; FG Sachs.-Anh. v. 3.11.2010 – 3 K 1350/03, nv., juris, rkr.; FG Hamb. v. 13.7.2011 – 1 K 174/10, nv., juris, rkr.). Die FinVerw. geht von einer Mindestprobezeit von zwei bis drei Jahren aus (BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512). Erfahrung als Geschäftsführer und Branchenkenntnisse können eine kürzere Probezeit rechtfertigen. Auf eine Probezeit kann verzichtet werden, wenn der Geschäftsführer diese Tätigkeit in Fällen der Umwandlung, Veräußerung oder Betriebsaufspaltung bereits in einem Vorgängerunternehmen ausgeübt hat (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504).

► *Versorgungsfreie Wartezeit*: Eine Pensionszusage kann auch unter der Prämisse vereinbart werden, dass eine Leistungspflicht der KapGes. entfällt, wenn der Versorgungsfall innerhalb einer angemessenen Wartezeit eintritt. Die Vereinbarung einer Wartezeit mit dem Geschäftsführer ist uE erforderlich, wenn auch andere ArbN eine solche zu erfüllen haben; sie ist im Gegenzug entbehrlich, wenn für die Pensionszusage eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde. Die Vereinbarung einer Wartezeit kann auch dazu genutzt werden, eine Probezeit mit einem älteren Geschäftsführer zu verkürzen oder zu ersetzen (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1081).

Künftige Ertragslage des Unternehmens: Bei Neugründung von KapGes. sind vor der Erteilung einer Pensionszusage zunächst gesicherte Erkenntnisse über die Ertragsentwicklung der Gesellschaft abzuwarten. Dazu sind idR mehrere Jahre erforderlich (BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Nach Auffassung der FinVerw. bedarf es dafür einer Erkenntnisfrist von mindestens fünf Jahren (BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512). Liegen nach den Umständen des Einzelfalls bereits nach einem kürzeren Zeitraum hinreichende Erkenntnisse vor, kann auch eine kürzere Erkenntnisfrist anerkannt werden (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 13.8.2002 – 2 K 1945/01, EFG 2003, 184, rkr.; FG Meck.-Vorp. v. 22.2.2006 – 1 K 372/02, DStRE 2006, 607, rkr.: drei Jahre und elf Monate; BFH v. 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670: 13 Monate im Fall eines sog. Management-buy-outs). Der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung kann eine Erkenntnisfrist nicht ersetzen (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; ebenso Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1138).

Folgen einer unangemessen kurzen oder nicht vereinbarten Probe- oder Wartezeit: Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung, bei deren Erteilung keine angemessene Probezeit vereinbart wurde oder die vor Abwarten einer wirtschaftlichen Erprobungsphase erteilt wurde, sind nicht nur bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten. Auch nach Ablauf der Probezeit wächst die Pensionszusage nicht in die stl. Anerkennung hinein (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Die FinVerw. (BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512) ging entgegen dieser Rechtsauffassung bislang davon aus, dass solche Zuführungen nur bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten seien. Sollte die FinVerw. das Ur. des BFH über den Einzelfall hinaus allg. anwenden, ist damit zu rechnen, dass es eine Übergangsregelung für Altfälle geben wird.

Unverfallbarkeit: In seiner neueren Rspr. hat der BFH auch Pensionszusagen mit sofortiger Unverfallbarkeit anerkannt (BFH v. 4.5.1998 – I R 131/97, BFH/NV 1998, 1530). Insbes. die Vereinbarung einer rätierlichen Unverfallbarkeit, bei der sich die Pensionsleistung im Fall des vorzeitigen Ausscheidens des Berechtigten zeitanteilig nach der geleisteten Dienstzeit bemisst, führt nicht zum Vorliegen einer vGA (BFH v. 22.1.2002 – I B 75/01, BFH/NV 2002, 659; v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; BMF v. 9.12.2002, BStBl. I 2002, 1393). Ist eine vollständige Unverfallbarkeit vereinbart, liegt indes uE in Höhe des Unterschiedsbetrags zu dem Wert, der sich bei einer rätierlichen Unverfallbarkeit ergäbe, eine vGA vor. Beim beherrschenden Gesellschafter ist zur Berechnung der zeitanteiligen Anwartschaft nicht die gesamte Dienstzeit, sondern nur die Zeit seit Erteilung der Zusage heranzuziehen (krit. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1083; HöFER, DStR 2003, 274).

301 (5) **Ernsthaftigkeit der Pensionszusage**

Rückdeckungsversicherung: Eine Rückdeckungsversicherung sichert die künftige tatsächliche Erfüllung der Pensionsverpflichtung ab. Der Abschluss einer solchen Versicherung ist für die Annahme einer ernsthaften Vereinbarung aber nicht zwingend erforderlich (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653), kann aber gleichwohl als Indiz für die Ernstlichkeit der Vereinbarung gewertet werden (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262). Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung bleiben auch dann BA, wenn die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1138).

Finanzierbarkeit der Pensionszusage: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde eine Pensionszusage nur dann erteilen, wenn sich die sich verpflichtende Gesellschaft die Zusage wirtschaftlich leisten kann. Ist die Versorgungsverpflichtung im Zeitpunkt der Zusage nicht finanzierbar, ist sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt insoweit zu einer vGA.

► *Berechnung der Finanzierbarkeit:* Die Finanzierbarkeit ist nicht gegeben, wenn die Passivierung des nach den Regeln der Versicherungsmathematik ermittelten Barwerts der Pensionsverpflichtung (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG) zu einer Überschuldung im insolvenzrechtl. Sinne führen würde (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; krit. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1116). In die Berechnung des Barwerts sind die stillen Reserven sowie der Anspruch aus einer etwaigen Rückdeckungsversicherung einzubeziehen. Auch ein Firmenwert ist einzubeziehen, wird aber nur in den Fällen relevant sein, in denen der Betrieb fortgeführt oder veräußert werden kann. Zukünftige Ertragsaussichten sind zu berücksichtigen (BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 718). WG des Gesellschafters sind, auch im Fall der Betriebsaufspaltung nicht einzubeziehen (BFH v. 18.12.2002 – I R 44/01, BFH/NV 2003, 945; anders uU im Konzernverbund, vgl. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1112). Kann die KapGes. einen niedrigeren Teilwert der Pensionsverpflichtung nachweisen, ist dieser anstelle des Barwerts anzusetzen (BFH v. 4.9.2002 – I R 7/01, BStBl. II 2005, 662). Wurde eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen, ist die Finanzierbarkeit geben, es sei denn, die Gesellschaft ist voraussichtlich wirtschaftlich nicht in der Lage, die Beiträge zu zahlen (BFH v. 31.3.2004 – I R 65/03, BStBl. II 2005, 664).

► *Umfang der Finanzierbarkeit:* Deckt eine Pensionszusage neben der Altersversorgung auch die Hinterbliebenen- und Invaliditätsversorgung mit ab, ist jedes Risiko gesondert zu betrachten. Eine insgesamt nicht finanzierbare Pensionszusage kann dennoch hinsichtlich einzelner Risiken finanzierbar und damit stl. anzuerkennen sein (BFH v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147). Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde statt einer nicht finanzierbaren stets eine finanzierbare Pensionszusage erteilen. Eine vGA liegt dann aber nur hinsichtlich des nicht finanzierbaren Teils vor (BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659). Eine im Zusagezeitpunkt insgesamt nicht finanzierbare Pensionszusage kann andererseits nicht in die stl. Anerkennung hineinwachsen (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Erforderlich ist bei späterer Finanzierbarkeit zumindest eine (vertragliche) Bestätigung der Pensionszusage (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1136); diese kann uU auch

im Abschluss einer Rückdeckungsversicherung zu sehen sein (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 718).

► *Anpassung an geänderte Verhältnisse*: Die Finanzierbarkeit ist grds. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Zusage zu prüfen (BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 558). Verschlechtern sich später die wirtschaftlichen Verhältnisse, so dass eine Finanzierbarkeit zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr gegeben ist, stellen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung nur dann vGA dar, wenn eine Anpassung der Pensionszusage gegenüber dem GesGf. zivilrechtl. durchsetzbar wäre (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653). Die vertragliche Vereinbarung einer solchen Klausel stellt keinen schädlichen Vorbehalt iSd. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG dar (R 6a Abs. 4 EStR). Auch kann uE in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Anpassungs- oder Widerrufsvorbehalts in der ursprünglichen Zusage nicht schon eine vGA gesehen werden.

► *Die Finanzverwaltung* hat die genannten Grundsätze der BFH-Rspr. zur Finanzierbarkeit übernommen (BMF v. 6.9.2005, BStBl. I 2005, 875; BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO).

► *Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers*: Der freiwillige Verzicht eines GesGf. auf seinen Pensionsanspruch ist grds. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Pensionsrückstellung ist aufzulösen; in Höhe des noch werthaltigen Teils liegt eine verdeckte Einlage vor, die zu einem Zufluss von Arbeitslohn und in gleicher Höhe zu AK auf die Beteiligung führt (BFH v. 9.7.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Die verdeckte Einlage bemisst sich nach den Wiederbeschaffungskosten, also dem Betrag, den ein GesGf. im Zeitpunkt des Verzichts hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanswartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Es sind aber Umstände denkbar, nach denen ein Verzicht auch ohne Rechtsgrundlage betrieblich veranlasst sein kann, etwa wenn er erfolgt, um eine Insolvenz abzuwenden. Es ist vorstellbar, dass auch ein Nichtgesellschafter in diesem Fall zumindest teilweise und vorübergehend auf seine Versorgung verzichten würde, um seinen Arbeitsplatz zu sichern. Es ist auch nicht zu beanstanden, wenn der Geschäftsführer vor einem (Teil-)Verzicht zunächst die weitere Entwicklung und ggf. eine Verbesserung der Situation abwartet, es sei denn, die Pensionsrückstellung würde zu einer insolvenzrechtl. Überschuldung führen (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653). Bei Besserung der Ertragslage kann die Pensionszusage wieder angehoben werden.

► *Verzicht auf den „future service“*: Durch einen Verzicht auf den sog. future service soll die Pensionsrückstellung auf den bereits erdienten Teil der Pensionszusage „eingefroren“ und damit erreicht werden, dass es nicht zu einer verdeckten Einlage (und damit auf Ebene des GesGf. nicht zu einem Zufluss von stpfl. Arbeitslohn und nachträglichen AK auf seine Beteiligung) kommt. Die strechtl. Konsequenzen sind zT umstritten: Für die steuerbilanzielle Behandlung eines (Teil-)Verzichts auf Ebene der Gesellschaft ausschließlich gilt grds. § 6a Abs. 3 EStG; die Pensionsrückstellung ist teilweise aufzulösen und so zu berechnen, als ob sie von Beginn an mit einem verminderten Betrag zugesagt worden wäre. Auf der Ebene des verzichtenden Gesellschafters soll der Verzicht auf den future-service nach Ansicht der FinVerw. (OFD Nds. v. 15.6.2011, GmbHR 2011, 1176) regelmäßig zu einer verdeckten Einlage führen, so dass es auch zu einem Zufluss von Arbeitslohn kommen kann. Es ist aber im Einzelfall zu prüfen, in welcher Höhe eine verdeckte Einlage vorliegt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob sich die Vereinbarung auf künftig noch zu erdienende Versorgungsanwart-

schaften bezieht, sondern ausschließlich auf die betragsmäßige Reduzierung der Pensionsanwartschaft. Ist die Vereinbarung versicherungsmathematisch ausartiert (wenn zB der Barwert der nach Abgabe der Verzichtserklärung verbleibenden, reduzierten Pensionsanwartschaft den bis zum Verzichtszeitpunkt bereits erworbenen Ansprüchen – dh. dem Gegenwartswert der bisher zugesagten, ungekürzten Pensionsanwartschaft [= Summe der verzinsten Jahresnettoprämien] bzw. dem ggf. ratierlichen [m/n-tel] Anwartschaftsbarwert – entspricht, ist die verdeckte Einlage in die KapGes. mit 0 € anzusetzen). Zu weiteren Einzelheiten s. auch RISTHAUS, BetrAV 2008, 737; ALT/STADLBAUER, DStR 2009, 2551; WELLISCH/GELLRICH, NWB 2009, 2470; JANSSEN, NWB 2010, 772; LINDEN, DStR 2010, 582; RISTHAUS, DStZ 2010, 212; JANSSEN, NWB 2011, 562; EISGRUBER, Ubg 2011, 30; ALTENDORF, GmbHR 2011, 1186.

302 (6) Angemessenheit der Pensionszusage

Gesamtausstattung: Die Pensionszusage ist als Bestandteil der Vergütung eines Geschäftsführers in die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtausstattung einzubeziehen (BFH v. 11.9.1968 – I 89/63, BStBl. II 1968, 809). Als Wert ist der Jahresnettowert anzusetzen, der dem Betrag entspricht, der für einen entsprechenden Versicherungsschutz unter Berücksichtigung des Alters im Zusagezeitpunkt – ohne Berücksichtigung von Abschluss- und Verwaltungskosten – aufzuwenden wäre (BFH v. 4.8.1959 – I 4/59 S, BStBl. III 1959, 374; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Sicht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionszusage verwendet werden (glA H 38 „Angemessenheit“ KStH).

Übersorgung: Pensionszusagen sind unter verschiedenen Gesichtspunkten auf eine mögliche Übersorgung hin zu überprüfen. Wird eine Übersorgung festgestellt, ist die Pensionszusage bereits nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG in der StBil. zu korrigieren und führt zunächst nicht zum Vorliegen einer vGA (BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1141; RUPP in DJPW, § 8 Abs. 3 Rn. 677 f.; krit. BRIESE, DStR 2005, 272). Zu einer vGA kann es jedoch in der Leistungsphase kommen, wenn die Auszahlung der Pension zu BA führt. Hier erfolgt bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis eine Korrektur über die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 (NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 381 f.; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 736).

► *Verhältnis zu den aktiven Dienstbezügen:* Ein Missverhältnis zu den aktiven Dienstbezügen kann zu einer Übersorgung führen. Eine solche nimmt die Rspr. regelmäßig an, wenn die zugesagten Altersversorgungsbezüge 75 % der letzten Aktivbezüge übersteigen (BFH v. 17.5.1995 – I R 16/94, BStBl. II 1996, 420; v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 937; v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665; BMF v. 3.11.2004, BStBl. I 2004, 1045; krit. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1132; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 „Pensionszusage“) und/oder künftige Entwicklungen des Gehalts vorweggenommen werden (Hess. FG v. 15.2.2000 – 4 K 2677/97, EFG 2000, 454, rkr.). Maßgeblich sind wiederum die Verhältnisse im Zusagezeitpunkt; eine spätere Herabsetzung des Festgehalts führt nicht zwangsläufig zu einer Übersorgung; eine solche ist aber regelmäßig gegeben, wenn die Versorgungsanwartschaft trotz *dauerhaft* abgesenkter Aktivbezüge unver-

ändert beibehalten und nicht ihrerseits gekürzt wird (BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665). Unter Aktivbezügen sind sämtliche Lohnbestandteile iSd. § 2 LStDV zu verstehen. Variable Gehaltsbestandteile werden in Höhe des Durchschnitts der letzten fünf Jahre angesetzt (BMF v. 3.11.2004, BStBl. I 2004, 1045). Der Wert der Pensionsanwartschaft sowie vGA gehören nicht zu den maßgeblichen Aktivbezügen. Aus Vereinfachungsgründen sieht die Rspr. von einer Prüfung der Überversorgung ab, wenn die Aufwendungen für die Altersversorgung (ArbG- und ArbN-Anteil zur Sozialversicherung, freiwillige Leistungen des ArbG zur Altersversorgung und Zuführungen zur Pensionsrückstellung) 30 % des Arbeitslohns nicht übersteigen (BFH v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 5.2.1987 – IV R 198/84, BStBl. II 1987, 557, zur Direktversicherung für den ArbN-Ehegatten). Die FinVerw. hatte diese Vereinfachungsregelung zunächst übernommen, wendet sie aber seit dem 1.1.2005 nicht mehr allg. an (BMF v. 3.11.2004, BStBl. I 2004, 1045; krit. PAUS FR 2005, 409). Verbindlich zugesagte Steigerungen zum Ausgleich späterer Gehaltssteigerungen oder zur Verminderung eines inflationsbedingten Wertverlusts der Anwartschaft können in angemessenem Rahmen – idR mit 3 % pa. – berücksichtigt werden, ohne dass eine Überversorgung anzunehmen ist; Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind bei der Prüfung der Überversorgung anzurechnen (BFH v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 940).

► *Hinterbliebenenversorgung*: Übersteigen die Pensionsansprüche Hinterbliebener 60 % der dem Berechtigten zugesagten Pension, kann dies zu einer Überversorgung führen. Höhere Hinterbliebenenrenten können Indiz für das Vorliegen einer vGA sein (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1128; NEU, EFG 2001, 526). In Ausnahmefällen hat die Rspr. aber auch eine Witwenrente, die 80 % der dem GesGf. zugesagten Altersversorgung betrug, als noch nicht unangemessen angesehen, obwohl die Witwenversorgung nach der gesetzlichen Rentenversicherung oder der Beamtenversorgung deutlich geringer ausfällt (Nds. FG v. 19.12.2000 – 6 K 632/99, EFG 2001, 525, rkr.). Auch die Hinterbliebenenversorgung für eine Lebensgefährtin ist anzuerkennen, soweit die Gesamtausstattung der Bezüge des Gesellschafters der Höhe nach angemessen ist (BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; H 38 „Lebensgefährtin“ KStH 2005). Bei Verzicht auf die im Betriebsrentenrecht üblichen Spätehe- und Altersdifferenzklauseln können die auf die Hinterbliebenenversorgung entfallenden Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung zu einer vGA führen.

► *Invalideitsversorgung*: Die Zusage einer dienstzeitunabhängigen Invaliditätsversorgung iHv. 75 % des Bruttogehalts ist unter fremden Dritten unüblich; dies soll nach der Rspr. auch dann gelten, wenn die Versorgungsanwartschaft von der KapGes. aus Sicht des Zusagezeitpunkts finanziert werden kann, da sich die auf ArbGBeiträge zurückzuführenden Invalidenleistungen allenfalls auf 20–25 % der Bezüge der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung belaufen könnten (BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). Aus dieser Einzelfallentscheidung kann uE keine grundsätzliche Beschränkung von Invaliditätszusagen auf das Leistungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung abgeleitet werden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 739).

► *Nur-Pension*: In Abkehr von seiner früheren Rspr. hat BFH v. 17.5.1995 (I R 147/93, BStBl. II 1996, 204) und v. 26.1.1996 (X B 136/95, BFH/NV 1996, 471) die Auffassung vertreten, dass die Vereinbarung einer sog. Nur-Pension, also der Gewährung einer Pensionszusage anstelle aktiver Dienstbezüge, dem Fremdvergleich nicht standhält (best. durch BFH v. 9.11.2005 – I R 89/04, BStBl. II 2008, 523, für den Fall, dass keine Entgeltumwandlung zugrunde liegt;

BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Die FinVerw. hatte die Rechtsauffassung des BFH zunächst übernommen (BMF v. 28.5.2005, BStBl. I 2005, 387) und wendete sie auf Zusagen an, die nach dem 26.4.1996 erteilt worden sind. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Nur-Pensionen, die vor dem 27.4.1996 vereinbart wurden, wurden ab dem ersten nach dem 26.4.1996 endenden Wj. als vGA behandelt. Für die bis 31.12.2005 aus Anlass der Änderung der Rspr. vorgenommene Auflösung von Pensionsrückstellungen konnte iHv. 4/5 des aufzulösenden Betrags eine Rücklage gebildet werden, die iHv. mindestens je einem Viertel in den folgenden Wj. aufzulösen war. Im Fall einer rückgedeckten Nur-Pension konnte sich bei Überschreitung der 75 %-Grenze aber auch die Frage stellen, ob („nur“) eine Überversorgung vorliegt, die ggf. nach § 6a zu korrigieren ist (abl. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1131 f.; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 736). BMF v. 16.6.2008 (BStBl. I 2008, 681) schränkt die Anwendung von BFH v. 9.11.2005 (I R 89/04, BStBl. II 2008, 523) allerdings wieder dahin ein, dass bei Nur-Pensionen mangels laufender Gehaltsansprüche in der Anwartschaftsphase die Vorwegnahme künftiger Gehaltsansprüche iSv. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht möglich sei (zust. PITZKE, NWB 2008, 2639; krit. JANSSEN, NWB 2008, 2741).

303 (7) **Abfindung von Pensionsansprüchen**

Bei Auflösung des Dienstverhältnisses: Unverfallbare Pensionsansprüche können bei der Auflösung des Dienstverhältnisses – auch im Zusammenhang mit der Veräußerung des Gesellschaftsanteils – durch eine im Voraus zu treffende Vereinbarung abgefunden werden (FG Düss. v. 30.1.1998 – 6 V 5644/97 A, EFG 1998, 878, rkr.; GOSCH, FR 1997, 438; krit. NEUMANN, FR 1997, 292; NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 408). „Im Voraus“ ist eine solche Abfindungsvereinbarung jedenfalls dann getroffen, wenn sie zwar nicht schon im Zeitpunkt der Pensionszusage, aber noch vor dem Wirksamwerden des Verzichts auf die Ansprüche aus der Pensionszusage und der Auszahlung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung vereinbart wird (FG Münster 23.3.2009 – 9 K 319/02 K,G,F, EFG 2009, 1779, rkr.). Eine Abfindungsvereinbarung kann jedoch einen schädlichen Vorbehalt iSd. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen (BFH v. 10.11.1998 – I R 49/97, BStBl. II 2005, 261; s. auch BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924, zur Abfindung und Ablösung von [überversorgenden] Pensionsrückstellungen für GesGf. anlässlich der Veräußerung der KapGes.). Die FinVerw. hat hierzu Stellung genommen, wie ein Abfindungsvorbehalt mit Blick auf § 6a EStG unschädlich formuliert werden kann (BMF v. 6.4.2005, BStBl. I 2005, 619, ergänzt durch BMF v. 1.9.2005, BStBl. I 2005, 860; vgl. auch BECK, DStR 2005, 2062). Eine Abfindung verfallbarer Pensionsanswartschaften führt stets zum Vorliegen einer vGA (FG Düss. v. 14.5.2002 – 6 K 7467/98 E, EFG 2002, 1450, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 16.6.2009 – 6 K 9136/07, EFG 2009, 1677, rkr.); Gleiches gilt, wenn die Abfindung den Barwert der Pensionsanwartschaft übersteigt. Wird in der Pensionszusage eine Abfindung ausdrückl. ausgeschlossen, im Fall des vorzeitigen Ausscheidens aber dennoch geleistet, liegt in der Auszahlung eine vGA (BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, GmbHR 2006, 822).

Bei Erreichen der Altersgrenze: Eine mit Erreichen der Altersgrenze fällige Pensionszusage kann grds. bei entsprechender Vereinbarung auch dann durch eine einmalige Kapitalabfindung abgegolten werden, wenn der GesGf. weiterhin für das Unternehmen tätig ist; allerdings ist das Einkommen aus der fortlaufenden Tätigkeit jedenfalls dann auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapital-

abfindung anzurechnen, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Entsch. des Begünstigten zur Kapitalisierung der Anwartschaft, dem Eintritt des Versorgungsfalls und der Fortsetzung des Dienstverhältnisses besteht (BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, GmbHR 2008, 663). Geschieht dies nicht, liegt eine vGA jedenfalls insoweit vor, als bei der Ermittlung des Anwartschaftsbarwerts die fortgezählten laufenden Gehaltszahlungen unberücksichtigt geblieben sind. Im Gegensatz hierzu wäre eine dahingehende Vereinbarung uE vollumfänglich anzuerkennen, wenn es an einem vergleichbaren engen zeitlichen Zusammenhang fehlte (glA PEZZER, FR 2008, 1022 [1025]).

(8) Direktversicherung

304

Für die stl. Anerkennung von Direktversicherungen zugunsten eines (beherrschenden) GesGf. gelten die Grundsätze für Pensionszusagen im Wesentlichen entsprechend; zu beachten ist uE das Verbot der Überversorgung (glA BFH v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 758; aA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 720). Unerheblich ist insoweit jedoch die für die Berechnung der Pensionsrückstellung maßgebende Pensionierungsgrenze von 65 Jahren und das Merkmal der Erdienbarkeit. Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist auf die Jahresbruttoprämien abzustellen (hM, vgl. BMF v. 30.5.1980, BStBl. I 1980, 253; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 758; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 720; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 365 „Direktversicherung“; REUTER, GmbHR 1997, 1081).

Einstweilen frei.

305

d) Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen

Ausgewähltes Schrifttum: RÖHRICHT, Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Geschäftsführers, WPg 1992, 766; SCHNEIDER, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung – Ein Lösungsversuch, DB 1993, 1992; SCHULZE-OSTERLOH, Ersatzansprüche gegen Gesellschafter und verdeckte Gewinnausschüttung im Recht der GmbH unter besonderer Berücksichtigung von Verstößen gegen Wettbewerbsverbote, FR 1993, 73; SCHWEDHELM, Wettbewerbsverbot und Betriebsabgrenzung, DStR 1993, 245; THIEL, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Spannungsfeld zwischen Zivil- und Steuerrecht, DStR 1993, 1801; BUYER, vGA bei Verletzung der gesellschafter- und mitgliederschäftlichen Treuepflichten, GmbHR 1996, 98; LAWALL, Wettbewerbsverbot des Einmann-GmbH-Gesellschafters, DStR 1996, 606; DÖRNER, Das Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafters: Stand der BFH-Rechtsprechung, Inf. 1997, 392; GOSCH, Wettbewerbsverbot, Geschäftschancenlehre und verdeckte Gewinnausschüttung: Checkliste und Prüfungsschema, DStR 1997, 442; HÖPKEN, Was lehrte die GmbH? – Verdeckte Gewinnausschüttung bei Überlassung von Geschäftschancen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Neuaufgabe des Wettbewerbsverbots, DB 1997, 702; LAWALL, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Geschäftschancenlehre im GmbH-Recht, NJW 1997, 1742; MÜLLER, Vertragliches Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafters und verdeckte Gewinnausschüttung in der jüngeren Rechtsprechung des BFH, BB 1997, 1441; WASSERMAYER, Die neuere BFH-Rechtsprechung zu Verstößen gegen ein Wettbewerbsverbot durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DStR 1997, 681; WEISSER, Wahrnehmung von Geschäftschancen des Unternehmens durch Alleingesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttungen?, GmbHR 1997, 429; WALTER, vGA und Wettbewerbsverbot, 1998; FLEISCHER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 1999, 1249; JAKOB, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; WEBER-GRELLET, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage, StB 2000, 122; HOFFMANN, Geschäftschancenlehre zur Begründung einer vGA auf Unternehmensanierungen, GmbHR 2001, 588; NEU, Geschäftschancenlehre bei verbundenen Unternehmen, EFG 2001, 1166; SINA, Geschäftstätigkeit und Unternehmens-

gegenstand der GmbH, GmbHR 2001, 661; HEY, Veräußerung eines Gesellschafterdarlehens zum Bruchteil des Nennwerts als nicht genutzte Geschäftschance der GmbH?, BB 2002, 2487; KAMINSKI/STRUNK, Funktionsverlagerungen im Rahmen von e-Business-Aktivitäten, IStR 2002, 789; FLEISCHER, Gelöste und ungelöste Probleme der gesellschaftsrechtlichen Geschäftschancenlehre, NZG 2003, 985; GOSCH, VGA durch Geschäftschancenverlagerung auf Schwestergesellschaften zur Verlustausbeute, BFH-PR 2003, 22; HOFFMANN, Neues vom BFH zur Geschäftschancenlehre, GmbH-StB 2003, 82; o.V., Wettbewerbsverbot – Geschäftschancen der GmbH und Angemessenheit von Geschäftsführergehältern, GmbHR 2003, 95; PFLÜGER, Gesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer der eigenen GmbH, GStB 2004, 15; SCHREIBER, Verrechnungspreise: Abfindung an Handelsvertreter bei Übertragung von ausländischen Märkten an Vertriebstochtergesellschaften, JbFfStR 2004/2005, 679; SCHUHMAN, Die Geschäftschance – Eine neue Tendenz der verdeckten Gewinnausschüttung?, StBp. 2004, 35; SERG, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916; STECK, Neue Aspekte zur Geschäftschancenlehre bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 2005, 1157; TROSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung und §§ 30, 31 GmbHG, EFG 2005, 564; DITZ, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, DStR 2006, 1625; WALDENS, Fallstricke bei Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008, PISStB 2007, 209; DRÜEN, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis, DFGT 6 (2009), 95; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236.

306 aa) Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis

Vertragsfreiheit und Wettbewerbsverbot: Im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses hat der ArbN gesetzliche oder ggf. vertragliche Wettbewerbsverbote zu beachten.

Zum Beispiel § 60 HGB: Wettbewerbsverbot für den Handlungsgehilfen; § 122 HGB: Wettbewerbsverbot für den Gesellschafter einer OHG; § 284 HGB: Wettbewerbsverbot für den persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA; s. auch BAG v. 16.6.1976 – 3 AZR 73/75, BB 1977, 41, zur unerlaubten Konkurrenztaetigkeit eines ArbN, der nicht Handlungsgehilfe ist.

Für den Geschäftsführer einer GmbH wird ein (dispositives) gesetzliches Wettbewerbsverbot aus § 43 GmbHG abgeleitet. Andererseits herrscht im Verhältnis zwischen der KapGes. und ihrem (ggf. wesentlich beteiligten) Gesellschafter grds. Vertragsfreiheit (BFH v. 29.11.1967 – I 96/64, BStBl. II 1968, 234; v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949). Das Recht, Rechtsverhältnisse frei zu gestalten, umfasst ua. auch die Befugnis, zu vereinbaren, dass der Gesellschafter für die KapGes. als selbständiger Gewerbetreibender (zB als Handelsvertreter) oder in beratender Funktion tätig wird und damit zur KapGes. in Konkurrenz tritt. Darüber hinaus unterliegt es der freien unternehmerischen Entsch. einer KapGes., ob sie sich bietende Marktchancen mit eigenen personellen oder sachlichen Mitteln nutzt oder ggf. ihren Gesellschafter als Subunternehmer einsetzt (stRspr., zuletzt BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744). Eine solche unternehmerische Entsch. hängt regelmäßig vor allem davon ab, ob die Gesellschaft über die erforderlichen personellen und sachlichen Mittel zur Wahrnehmung des Geschäfts verfügt. Sie wird im Übrigen davon beeinflusst, ob es sich in Anbetracht des entstehenden Aufwands und der geschäftlichen Risiken aus unternehmerischer Sicht als günstiger erweist, den Geschäftsführer als Subunternehmer zu beauftragen, als ihm ein angemessenes Geschäftsführergehalt zu zahlen. Handelt es sich um den beherrschenden GesGf., ist allerdings erforderlich, dass von vornherein klare und eindeutige Abmachungen über Umfang und Höhe des zu zahlenden Entgelts getroffen werden.

Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot: Die Rspr. zum Wettbewerbsverbot hat sich in den zurückliegenden Jahren mehrfach gewandelt.

► *Frühere Rechtsprechung zur Aufgabenabgrenzung und zur Verletzung des Wettbewerbsverbots:* Die ältere höchstrichterliche Rspr. knüpfte die stl. Anerkennung an eine im Vorhinein getroffene klare und eindeutige Aufgabenabgrenzung zwischen einem beherrschenden GesGf. (oder einer diesem nahestehenden Person) und der KapGes. (zB BFH v. 27.1.1971 – I R 79/68, BStBl. II 1971, 352; v. 1.10.1986 – I R 123/85, BFH/NV 1987, 242). Später stellte der BFH auf die zivilrechtl. Folgen einer Verletzung des Wettbewerbsverbots ab (zB BFH v. 11.2.1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461; v. 14.3.1989 – I R 8/85, BStBl. II 1989, 633; v. 12.4.1989 – I R 142–143/85, BStBl. II 1989, 636; v. 26.4.1989 – I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; der Rspr. folgend: BMF v. 4.2.1992, BStBl. I 1992, 137; BMF v. 18.8.1992, StEK KStG § 8 Nr. 95; v. 15.12.1992, BStBl. I 1993, 24; v. 29.6.1993, BStBl. I 1993, 556; v. 20.12.1993, BB 1994, 126).

► *Grundlagen der aktuellen Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot und zur Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft:* BFH v. 30.8.1995 (I R 155/94, GmbHR 1996, 58) hat die Rspr. grundlegend geändert und geht nunmehr davon aus, dass Abs. 3 Satz 2 keine Einkünftezurechnungsnorm und mithin keine geeignete Rechtsgrundlage sei, um die von einem Gesellschafter für eigene Rechnung ausgeübte Tätigkeit nur deshalb der „eigenen“ KapGes. zuzurechnen, weil sie auch unter deren Unternehmensgegenstand fällt. Allein das Bestehen eines (zu aktivierenden) Anspruchs aus der Verletzung von Wettbewerbsverboten führt per se nicht zur vGA; eine solche liegt nur unter den nachfolgend dargestellten eingeschränkten Voraussetzungen vor.

BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744; v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; v. 7.8.2002 – I R 64/01, GmbHR 2003, 183; v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; v. 18.12.1996 – I R 26/95, GmbHR 1997, 362; s. auch BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427.

bb) Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter

(1) Zweistufige Prüfung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten

307

Vorrang des Zivilrechts: Die aktuelle höchstrichterliche Rspr. geht davon aus, dass gesellschaftsrechtl. Positionen Vorrang haben vor strechtl. Positionen. Die Annahme einer vGA bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten setzt danach in einem ersten Prüfungsschritt die Feststellung voraus, dass zivilrechtl. überhaupt ein Wettbewerbsverbot besteht und gegen dieses Verbot verstoßen worden ist mit der Folge, dass der Gesellschaft entsprechende Herausgabe- und/oder Schadensersatzforderungen zustehen. Diese vorrangige Prüfung ist erforderlich, weil solche Ansprüche einer KapGes. gegen ihren GesGf., die in der StBil. erfolgswirksam zu aktivieren sind, nicht gleichzeitig die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 auslösen können. Wird eine entsprechende Forderung von der KapGes. tatsächlich nicht aktiviert, ist die StBil. als solche zu berichtigen. Für eine Anwendung des Abs. 3 Satz 2 außerhalb der StBil. ist dann kein Raum mehr.

► *Gesetzliches Wettbewerbsverbot:* Der alleinige Gesellschafter einer GmbH unterliegt nach zivilrechtl. Maßstäben keinem gesetzlichen Wettbewerbsverbot, das ihn mit Blick auf die Treupflicht oder unter dem Gesichtspunkt der unerlaubten Handlung zu Schadensersatz verpflichtet, solange er der Gesellschaft kein Vermögen entzieht, das zur Deckung des Stammkapitals benötigt wird (BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58, unter Bezugnahme auf BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427). Für mehrgliedrige GmbH gilt

nichts anderes, wenn die Gesellschafter in Ausübung gleichgerichteter Interessen oder einvernehmlich handeln (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315). Ist der Alleingesellschafter-Gf. einer KapGes. schon vor deren Gründung in der gleichen Branche (etwa als Einzelunternehmer) tätig, so ist für die KapGes. von Anfang an klar, dass der Gesellschafter ihr gegenüber als Wettbewerber aufzutreten beabsichtigt. Dies ist grds. zulässig und auch stl. anzuerkennen (BFH v. 12.10.1995 – I R 127/94, GmbHR 1996, 219). Der nicht geschäftsführende Minderheitsgesellschafter einer GmbH unterliegt idR keinem Wettbewerbsverbot (BGH v. 9.3.1987 – II ZR 215/86, GmbHR 1987, 302; ebenso Rupp in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 908).

► *Vertragliches Wettbewerbsverbot*: Ist der Gesellschafter durch ein vertragliches Wettbewerbsverbot gebunden und verstößt er hiergegen, kann dies Ersatzansprüche der KapGes. auslösen. Eine Befreiung vom Wettbewerbsverbot ist möglich; uE würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen dahin gehenden Dispens regelmäßig auch ohne Entgelt aussprechen (glA Rupp in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 933; Gosch, DStR 1997, 442; aA noch BMF v. 4.2.1992, BStBl. I 1992, 137). Ferner kann das Wettbewerbsverbot im Anstellungsvertrag des Nur-Gf. in der Satzung wirksam abbedungen werden.

► *Verletzungshandlung*: Besteht nach diesen Grundsätzen ein gesetzliches oder vertragliches Wettbewerbsverbot, von dem der Gesellschafter nicht dispensiert wurde, ist von einer strechtl. relevanten Verletzungshandlung – dh. einer Verletzung von Treuepflichten – gleichwohl nur dann auszugehen, wenn konkrete Geschäftschancen oder Informationen, die der KapGes. zuzurechnen sind und die von ihr in personeller, sachlicher und organisatorischer Hinsicht selbst hätten verwertet werden können, vom Gesellschafter genutzt worden sind.

Zivilrechtliche Beurteilung und steuerrechtliche Rechtsfolge: Erst im Anschluss an eine den genannten Kriterien entsprechende zivilrechtl. Prüfung, ob der KapGes. Ersatzforderungen wegen der Verletzung von Wettbewerbsverboten zustehen, ist eine strechtl. eigenständige Bewertung des maßgeblichen Geschäftsvorfalles durchzuführen. Zur Annahme einer vGA kann man hiernach unter zwei alternativen Aspekten gelangen (s. auch die Übersicht bei Gosch, DStR 1997, 442):

► *Besteht ein zivilrechtlicher Anspruch* aus der Verletzung eines gesetzlichen oder vertraglichen Wettbewerbsverbots, kann ein gesellschaftlich motivierter Verzicht auf derartige Ansprüche als vGA zu werten sein. Gleiches gilt, wenn die KapGes. es zu einem späteren Bilanzstichtag unterlässt, aus solchen Motiven die Forderung gegen den Gesellschafter einzuklagen oder sie bei ihm zu vollstrecken.

► *Besteht kein zivilrechtlicher Anspruch* aus der Verletzung eines gesetzlichen oder vertraglichen Wettbewerbsverbots, schließt dies auf der nachfolgend eigenständig zu prüfenden strechtl. Ebene die Annahme einer vGA nicht aus, wenn es durch Ausnutzen einer der GmbH zustehenden Geschäftschance oder durch Einsatz von Informationen, die der GmbH zuzurechnen sind, zu einer Minderung des Unterschiedsbetrags gekommen ist (s. Anm. 309).

Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass es sich nicht um eine Einlageforderung aus der Rückabwicklung einer vGA (s. Anm. 223) handelt (zur erneuten oder „doppelten“ vGA bei Nichtgeltendmachung oder Verzicht auf die Einlageforderung s. Gosch in Gosch II, § 8 Rn. 1361). Die FinVerw. verweigert bislang die Umsetzung der ständigen BFH-Rspr.; dies wird im Schrifttum als Verstoß gegen

das Gewaltenteilungsprinzip des GG angesehen (Voss, DStR 2003, 441; PEZZER, DStR 2004, 525; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1362).

Einstweilen frei.

308

(2) Geschäftschancenlehre

309

Begriff der Geschäftschance: Hat eine KapGes. aufgrund eines bestehenden oder noch abzuschließenden Vertrags mit einem Dritten eine konkrete Möglichkeit, einen Gewinn oder andersartigen Vorteil zu erzielen, spricht man von einer ihr zuzurechnenden Geschäftschance (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315). Geschäftschancen stellen immaterielle WG dar; sie können Gegenstand einer Einlage sein (glA RUPP in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 854). Es kann grds. davon ausgegangen werden, dass eine KapGes. eine sich ihr bietende Geschäftschance auch dann nutzen wird, wenn sie nicht zum Unternehmensgegenstand der GmbH gehört. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um eine Einmalchance handelt, die mehr oder weniger risikolos wahrgenommen werden kann und die KapGes. dafür die sachlichen und personellen Mittel besitzt (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904). Zur stl. Behandlung von Geschäftschancen, die zusammen mit betrieblichen Unternehmenseinheiten (bspw. Produktion, Vertrieb etc.) auf einen eigenständigen ausländischen Rechtsträger übertragen werden (sog. Funktionsverlagerung) s. § 1 Abs. 3 Sätze 9–12 AStG sowie SERG, DStR 2005, 1916; DITZ, DStR 2006, 1625; WALDENS, PISStB 2007, 209.

Zuordnung von Geschäftschancen: Geschäftschancen sind der KapGes. nicht formal nach deren Unternehmensgegenstand zuzuordnen, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch sich zufällig bietende Einmalchancen wahrnehmen wird, die keinen Bezug zum typischen Betätigungsfeld der Gesellschaft aufweisen (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; ebenso GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 853). Ein Indiz für eine Zuordnung von Geschäftschancen zum Bereich der KapGes. kann es sein, wenn

- die KapGes. mit Blick auf ihre sachliche und personelle Ausstattung die Geschäftschance wahrnehmen kann;
- die KapGes. die Geschäftschance ersichtlich auch wahrnehmen will, etwa weil sie hierfür bereits Aufwendungen getätigt hat;
- der Vertragspartner das Geschäft (nur) mit der KapGes. abschließen will und er sich hierfür ausschließlich oder jedenfalls zeitlich zuerst an die KapGes. wendet (sog. Erstkontakt);
- ein fremder Dritter für die Überlassung der Geschäftschance ein Entgelt gezahlt hätte (sog. Marktgängigkeit der Chance; s. BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 853).

▶ *Handeln im Interesse der Gesellschaft:* Es ist uE bei der Wahrnehmung von Geschäftschancen gerechtfertigt, vom Gesellschafter einer KapGes. zu verlangen, eigene Interessen und damit auch eigene Betätigungen regelmäßig gegenüber denen der Gesellschaft zurückzustellen. Erst wenn es sich bei der Chance um eine solche handelt, die nur dem Gesellschafter angeboten wird, steht sie der Gesellschaft nicht zur Verfügung (vgl. FG München v. 18.12.2000 – 6 K 2809/98, EFG 2001, 457, aufgeh. durch BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; großzügiger GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 853).

▶ *Mehrfachgeschäftsführung:* Führt der Gesellschafter die Geschäfte mehrerer Gesellschaften, kann er sich bietende Geschäftschancen grds. alternativ für jede

der geführten KapGes. wahrnehmen, soweit nicht die genannten Kriterien zwingend für die Zuordnung zu einer bestimmten KapGes. sprechen. Wird danach einer bestimmten KapGes. ein Geschäft angetragen, das sie auch annehmen könnte und wollte, kann die unentgeltliche Chancenüberlassung an eine andere KapGes. zur vGA führen; dies gilt insbes. auch dann, wenn es sich bei der anderen KapGes. um eine Schwestergesellschaft handelt (glA Gosch in Gosch II, § 8 Rn. 855).

► *Gesellschafter als Subunternehmer*: Die KapGes. kann im Rahmen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit ein sich ihr bietendes Geschäft selbst mit eigenen Mitteln wahrnehmen oder sich einer dritten Person zur Ausführung und Abwicklung des Geschäfts bedienen. Schaltet die Gesellschaft ihren Gesellschafter als Subunternehmer ein, kommt es ggf. darauf an, ob es günstiger oder ungünstiger gewesen wäre, das Geschäft selbst – unter Einsatz eigener Mittel und bei Zahlung eines angemessenen Geschäftsführergehalts – durchzuführen oder den Gesellschafter als Subunternehmer zu beschäftigen (BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744, mwN). Bei Einschaltung des Gesellschafters als Subunternehmer hat die KapGes. diesem eine marktübliche Vergütung zu zahlen. Sie kann die Vergütung nicht pauschal an ihrem zu erwartenden (Gesamt-)Gewinn orientieren und ggf. entsprechend kürzen. Ein ordentlicher und gewisserhafter Geschäftsleiter wird regelmäßig nur eine Vergütung akzeptieren, die der Gesellschaft eine Gewinnmöglichkeit aus dem betreffenden Geschäftsvorfall belässt (BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497). Erhält der Geschäftsführer sowohl für seine Tätigkeit als Subunternehmer als auch für seine Geschäftsführertätigkeit eine Vergütung, ist das Gesamtentgelt auf seine Angemessenheit hin zu überprüfen (BFH v. 29.5.1996 – I R 70/95, BFH/NV 1997, 65). Ist der als Subunternehmer eingesetzte Gesellschafter ein beherrschender, muss die im Vorhinein getroffene Vergütungsvereinbarung auch klar und eindeutig sein. Ist die gewählte Art der Abrechnung in der betreffenden Branche jedoch üblich, kann sie auch ansonsten stl. zu akzeptieren sein (BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744).

Verdeckte Gewinnausschüttung durch Auslassen von Geschäftschancen: Nutzt eine KapGes. sich ihr konkret bietende Geschäftschancen nicht, führt dies per se noch nicht zu einer verhinderten Vermögensmehrung iSd. Abs. 3 Satz 2. Eine vGA liegt grds. erst dann vor, wenn die Gesellschaft dem Gesellschafter Geschäftschancen unentgeltlich überlässt oder auf ein Geschäftsangebot zugunsten des Gesellschafters verzichtet. Eine vGA kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Gesellschafter besondere Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art, für deren Überlassung ein fremder Dritter ein Entgelt gezahlt hätte, an sich zieht und (unentgeltlich) für eigene Rechnung nutzt.

BFH v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227; v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58; v. 11.6.1996 – I R 97/95, GmbHR 1996, 942; v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; s. auch BFH v. 6.11.2006 – I B 29/06, BFH/NV 2007, 465, zur unentgeltlichen Übertragung von Geschäftschancen auf eine Schwestergesellschaft als vGA.

► *Unterbliebene Nutzung von Einmalchancen*: Nutzt eine KapGes. eine sich ihr konkret bietende Einmalchance nicht, fehlt es an einer vGA, wenn die Gesellschaft unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs das Rechtsgeschäft in der geschehenen Weise nicht abgeschlossen hätte (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904).

► *Chancen des Gesellschafters*: Nutzt ein GesGf. Geschäftschancen, die sich ihm selbst bereits vor Gründung der KapGes. eröffnet haben, können die aus diesen Geschäften fließenden Entgelte weder unter dem Gesichtspunkt der Geschäftschancenlehre noch wegen Verstoßes gegen ein Wettbewerbsverbot als vGA angesehen werden. Die Gesellschaft hat auch keinen Anspruch auf die „Weiterleitung“ von Geschäftschancen des Gesellschafters, die dieser vor Gründung der Gesellschaft wahrgenommen hat (BFH v. 20.8.2008 I R 16/08, BFH/NV 2009, 95; FG München v. 10.2.1998 – 16 K 3583/95, GmbHR 1998, 748, rkr.). Überlässt dagegen der Gesellschafter der KapGes. eine Geschäftschance und verzichtet diese später auf die Nutzung der Chance wiederum zugunsten des Gesellschafters, kann eine vGA in Höhe der Differenz zwischen den nicht erzielten Einnahmen und den ggf. angefallenen Aufwendungen anzunehmen sein (BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593).

Einstweilen frei.

310

e) Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen

aa) Organschaft

311

Ausgewähltes Schrifttum: KEUK, Zur verdeckten Gewinnausschüttung und zur Organschaft, StuW 1975, 61; SCHLAGHECK, Verdeckte Gewinnausschüttungen und die ertragsteuerliche Organschaft, StuB 2001, 164; HERLINGHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, 989; SCHLAGHECK, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GStB 2002, 369; PRINZ, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH, Stbg. 2004, 53; OESTREICHER, Konzernbesteuerung, Herne/Berlin 2005; SCHULTE, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste?, DB 2006, 2540; THIEL, Kann die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung einer Organgesellschaft zu einem Verlust der Muttergesellschaft führen?, DB 2006, 633; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; WALTER/STÜMPER, Verzinsung von Verlustausgleichsansprüchen aus Ergebnisabführungsverträgen, GStB 2007, 262; PULS, Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags zur „Rettung“ einer Organschaft möglich? Der Konzern 2008, 555; NÖCKER, Missglückte Organschaft: Folgen eines fehlerhaften Gewinnabführungsvertrags, GStB 2008, 416; LOHR, Die Bedeutung der Organschaft im Steuerrecht, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Spiegelberger, Bonn 2009, 344; ALTRICHTER-HERZBERG, Ertragssteuerliche Organschaft ohne Ausgleichszahlung, GmbHR 2010, 244; SCHREIBER/SYRE, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Up-stream“-Darlehen, DStR 2011, 1254.

Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft: OG und OT bleiben auch bei einer kstl. Organschaft zivilrechtl. und strechtl. als eigenständige Rechtssubjekte bestehen (sog. striktes Subjektprinzip, vgl. BFH v. 18.6.1980 – I B 88/79, BStBl. II 1980, 733; v. 25.1.1984 – I R 32/79 BStBl. II 1984, 382; v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132). Die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 sind daher uneingeschränkt auf die OG anwendbar, dh., dass vGA das Einkommen der OG nicht mindern dürfen, der Geschäftsführer/Vorstand der OG allein die Interessen seiner KapGes. zu verfolgen hat und insbes. Leistungsbeziehungen zwischen den organschaftlich verbundenen Unternehmen zu vGA führen können. Eine bei einer OG eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung führt auch dann zur vGA, wenn sich für den OT oder insgesamt im Organkreis ein Vorteil ergibt (BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; s. auch BFH v. 9.12.2010 – I R 28/09, BFH/NV 2011, 850

= GmbHR 2011, 603, zur vGA bei Konzessionsabgaben). vGA an den OT stellen im Allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen dar. Die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags wird dadurch nicht berührt (R 61 Abs. 4 Satz 1 KStR 2008). Dies gilt auch, wenn der OT eine PersGes. ist und der Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter dieser PersGes. ausgeschüttet wird (R 61 Abs. 4 Satz 2 KStR 2008). Die §§ 27, 37 und 38 finden indes keine Anwendung; eine KStErhöhung durch die Verwendung von Alt-EK 02 bzw. eine pauschale Nachbelastung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 (s. Anm. 215) ist nicht durchzuführen.

Vermeidung der Doppelbesteuerung: Erhöht die Vorteilszuwendung den Bilanzgewinn des OT, ist zur Vermeidung einer Doppelerfassung der vGA eine Korrektur erforderlich. Die Rspr. (BFH v. 20.8.1986 – I R 150/62, BStBl. II 1987, 455; zust. WASSERMEYER, DB 2006, 296; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 1048 f.) nimmt eine Einkommenskorrektur im Wege der Kürzung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG vor. Davon abw. hält die FinVerw. an ihrer Praxis fest, das eigene Einkommen des OT um die vGA zu kürzen (R 62 Abs. 2 KStR 2004).

► *Stellungnahme:* Bedeutung kommt dieser Frage bei der Berechnung des für den Spendenabzug maßgeblichen Einkommens der OG und hinsichtlich der Rechtsfolgen des § 8b zu. Bei einer Kürzung des Einkommens der OG fließt die vGA dem OT als Beteiligungsertrag zu, gleichzeitig entstehen nicht abzichbare BA iHv. 5 % der nach § 8b Abs. 5 maßgebenden Bezüge. Die Verwaltungsauffassung verdient uE den Vorzug. Der Ansatz eines (gekürzten) Beteiligungsertrags entspricht systematisch nicht der Behandlung als vorweggenommene Gewinnabführung. § 8b Abs. 5 sollte in diesen Fällen keine Anwendung finden (glA LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1819; THIEL, DB 2006, 633, mit weiteren Beispielen, in denen sich nach der Auffassung der Rspr. eine Überkompensation ergeben kann; im Erg. ebenso NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 353).

Verunglückte Organschaft: Der GAV ersetzt nicht einen ordnungsmäßigen Gewinnverteilungsbeschluss (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257; v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323; v. 17.12.1980 – I R 220/78, BStBl. II 1981, 383; v. 26.8.1987 – I R 28/84, BStBl. II 1988, 76). Entspricht der EAV daher nicht den Bestimmungen des § 14 oder wird er nicht wie vereinbart durchgeführt und ist danach die Organschaft stl. nicht anzuerkennen, ist die (sog. „verunglückte“) OG nach den allgemeinen strechl. Vorschriften zur KSt. zu veranlagen (BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, BFH/NV 2008, 614 = GmbHR 2008, 444; LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1816; s. auch R 60 Abs. 8 Satz 2 KStR 2008); vorgenommene Gewinnabführungen sind dann als vGA zu behandeln, die Verlustübernahme stellt eine Einlage dar. Ist der OT eine KapGes., findet § 8b Anwendung.

Verdeckte Gewinnausschüttungen an Minderheitsgesellschafter: vGA können auch gegenüber außenstehenden Minderheitsgesellschaftern erfolgen; sie sind wie Ausgleichszahlungen iSd. § 16 zu behandeln (R 61 Abs. 4 Satz 4 KStR 2008). Auch im Fall der verunglückten Organschaft sind Ausgleichszahlungen der OG an den außenstehenden Gesellschafter vGA.

bb) Betriebsaufspaltung

Ausgewähltes Schrifttum: SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttung und Betriebsaufspaltung, DStR 1991, 137; FÄRBER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Verrechnungskonten bei Betriebsaufspaltung, BuW 1994, 186; HEIDEMANN, Gestaltungsspielräume bei der zeitkongruenten Vereinnahmung von Gewinnausschüttungen bei einer Betriebsaufspaltung, Inf. 1998, 301; BRAUN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betriebsaufspaltung, EFG 2000 Beil. Nr. 23, 179; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung: Betriebsaufspaltung, EFG 2000 Beil. Nr. 13, 103; SCH, Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts bei Begründung einer Betriebsaufspaltung keine verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 2001, 1749; ALBER, Steuerliche Behandlung des Geschäftswerts in Fällen der Betriebsaufspaltung, GStB 2002, 207; FICHTELMANN, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, Inf. 2002, 46; HUSMANN/STRAUCH, Zur steuerlich optimalen Gestaltung einer Doppelgesellschaft – Ein erweitertes Wiesbadener Modell, StuW 2006, 221; WASSERMEYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; ZIMMERS, Heimbüro-Mietmodell-Check, GmbH-Stpr. 2006, 295; BINNEWIES, Aktuelles zur Betriebsaufspaltung, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Spiegelberger, Bonn 2009, 15; SCHOTHÖFER, Die GmbH als notwendiges Betriebsvermögen ihres (Mehrheits-)Gesellschafters?, GmbHHR 2012, 559; SEER, Nochmals: Ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, GmbHHR 2012, 563.

Verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis zwischen Betriebskapitalgesellschaft und Besitzunternehmen: Für Leistungsbeziehungen zwischen einer Betriebs-KapGes. und einem Besitzunternehmen gelten die allgemeinen Regeln. Hierzu gehört, dass im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stets klare, eindeutige und im Vorhinein getroffene Vereinbarungen erforderlich sind, da die Gesellschafter der Betriebs-KapGes. mit Blick auf die Voraussetzung der personellen Verflechtung regelmäßig als beherrschende Gesellschafter anzusehen sind (glA LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1306), und das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird; dies gilt insbes., wenn laufend oder einmalig Entgelte bezahlt werden sollen. Daneben müssen Leistungen den Grundsätzen der Angemessenheit entsprechen; überhöhte Leistungen der KapGes. führen – unbeschadet eines möglichen Vorteilsausgleichs (s. BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704; v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; v. 8.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990, 244) – regelmäßig zu vGA. Demgegenüber führt die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung nicht zur verdeckten Einlage (s. Anm. 271). Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind vGA vor allem bei Miet- und Pachtverträgen, Darlehensverträgen, Kaufverträgen, Lizenzverträgen oder Anstellungsverträgen denkbar.

BFH v. 23.9.1970 – I R 116/66, BStBl. II 1971, 64, zur Vereinbarung, dass der zu zahlende Pachtzins „an der oberen Grenze des Angemessenen“ liegen soll, nicht klar und eindeutig; v. 22.7.1987 – I B 141/86, nv., juris, zur rückwirkenden Erhöhung von Pachtzahlungen; v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301, allg. zu Entgelten im Rahmen eines Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrags; v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, zur entgeltlichen Übertragung eines Geschäftswerts; v. 3.11.1998 – I B 6/98, BFH/NV 1999, 672, zur Verlagerung von Einkaufsrabatten in das Besitzunternehmen; v. 27.11.2001 – XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542, zum zinslosen Darlehen; FG München v. 22.7.2003 – 6 K 1296/01, nv., juris, rkr., FG München v. 18.9.2001 – 6 K 1835/99, nv., juris, rkr., beide zur überhöhten Umsatzpacht; FG München v. 21.7.2009 – 6 K 4843/06, nv., juris, zur Verlustbegrenzungsklausel im Rahmen eines Pachtvertrags; Nds. FG v. 23.2.1999 – VI 502/95, EFG 2001, 40, rkr., zur Veräußerung eines Grundstücks unter Wert; FG Ba.-Württ. v. 4.9.1998 – 6 V 51/97, DStRE 1998, 920, rkr., zur Mieterhöhung trotz gültigen Mietvertrags ohne Änderungsklausel; Nds. FG v. 31.10.1991 – VI 299/87, nv., juris, zu überhöhtem Pachtzins; FG Rhld.-Pf.

v. 13.2.1985 – 1 K 199/84, nv., juris, rkr., zur stl. Anerkennung einer formlosen Vereinbarung.

Prüfung der Angemessenheit: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung zwischen der Betriebs-KapGes. und dem Besitzunternehmen unter Heranziehung aller ihm zugänglichen Erkenntnismittel festlegen.

► *Die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung bei Miet- und Pachtverhältnissen* ist in der Praxis streitanfällig. Erforderlich ist in diesem Zusammenhang die Ermittlung des gemeinen Werts der zu mietenden Gegenstände, weil entscheidend ist, ob nicht der Kauf gleichartiger Gegenstände kostengünstiger als die Anmietung ist. Daneben können für oder gegen die Angemessenheit der Entgelte noch andere Aspekte sprechen (zB Wertverzehr des überlassenen WG; Kündigungsmöglichkeiten, Verteilung des Reparaturrisikos und des Risikos des zufälligen Untergangs, Vergleichspreise bei Leasingunternehmen; Kapitalverzinsung beim Besitzunternehmen und Renditeerwartung bei der Betriebs-KapGes. etc., vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 113/83, BFH/NV 1987, 265; FG München v. 15.7.1992 – 15 V 614/92, EFG 1993, 172, rkr.; Nds. FG v. 31.10.1991 – VI 299/87, nv., juris, rkr.; ausführl. LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1317 ff.; zur Entstehung einer Betriebsaufspaltung durch Abschluss eines Heimbüro-Mietvertrags seitens eines GesGf. mit seiner GmbH s. ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2006, 295).

► *Bei Darlehensvereinbarungen zwischen Gesellschaftern und der Betriebs-Kapitalgesellschaft* gelten die genannten Grundsätze entsprechend; maßgebend sind insbes. Laufzeit sowie Kündigungs- und Tilgungsmöglichkeiten des Darlehens und die aktuellen Zinsen auf dem Geldmarkt. Gewährt die Betriebs-KapGes. dem Besitzunternehmer ein zinsloses Darlehen, kann eine vGA in Höhe der ersparten Zinsaufwendungen vorliegen (BFH v. 27.11.2001 – XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542). Gewährt der Besitzunternehmer der Betriebs-KapGes. ein zinsloses Darlehen, kann er keine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung vornehmen, wenn sich das Darlehen als „eigenkapitalersetzendes“ darstellt (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zu den künftig maßgeblichen Kriterien nach Aufhebung der §§ 32a, 32b GmbHG durch das MoMiG s. Anm. 263).

► *Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung von GmbH-Geschäftsführergehältern* sind bei bestehender Betriebsaufspaltung die Umsätze und Umsatzrenditen der Besitzgesellschaft nicht zu berücksichtigen, sofern eine Überprüfung mittels eines externen Fremdvergleichs anhand von Gehaltsstrukturanalysen erfolgt (BFH v. 9.11.2009 – I B 77/09, BFH/NV 2010, 472).

► *Im Rahmen einer sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung* (KapGes. als Besitzunternehmen ist an einer anderen KapGes. oder einer PersGes. beherrschend beteiligt und überlässt dieser wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung) oder einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung können bei der Übertragung einzelner WG zum Buchwert vGA in Höhe der Differenz zum Verkehrswert anzunehmen sein; dies gilt auch, wenn eine Buchwertfortführung zulässig wäre (BFH v. 19.11.1999 – I B 59/99, BFH/NV 2000, 751).

► *Eine Betriebsaufspaltung kann auch durch die Einräumung von Lizenzrechten entstehen.* Überlässt die Betriebs-KapGes. dem Besitzunternehmen die aus einer Weitervergabe des Nutzungsrechts herrührenden Vergütungen, ist hierin eine vGA zu sehen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415).

► *Pensionszusagen unmittelbar vor Begründung einer Betriebsaufspaltung* können zu vGA führen, wenn sie nahestehenden Personen unmittelbar nach deren Anstellung

erteilt werden. Eine Betriebsaufspaltung rechtfertigt insoweit keine Abweichung von den Grundsätzen, die die Rspr. hinsichtlich der Erteilung solcher Zusagen aufgestellt hat (BFH v. 4.5.2000 – IV B 143/99, BFH/NV 2000, 1336; s. Anm. 298 ff.).

Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts: Bei Begr. einer Betriebsaufspaltung kann der im bisherigen Unternehmen entstandene Geschäftswert auf die neu gegründete Betriebsgesellschaft übergehen. Zwar ist der Geschäftswert grds. unmittelbar mit dem Betrieb als solchem verwoben, so dass der Geschäftswert auch nicht ohne diesen veräußert oder entnommen werden kann. Eine Ausnahme hiervon ist anzunehmen, wenn ein Unternehmen den Betrieb eines anderen ganz oder teilweise übernimmt und hierbei geschäftswertbildende Faktoren von dem übertragenden Unternehmen auf das übernehmende übergehen. In diesem Fall wird der Geschäftswert weder zwingend auf das übernehmende Unternehmen übertragen noch muss er immer beim übertragenden Unternehmen verbleiben. Entscheidend ist, welches der beiden Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren, die durch ihn verkörpert werden, erhält. Eine isolierte Übertragung des Geschäftswerts ist möglich, und zwar nicht nur im Fall der Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils, sondern auch bei Realteilung und bei der Aufspaltung und Veräußerung eines für sich lebensfähigen Betriebsteils. Nach diesen Grundsätzen kann eine entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft im Fall der Betriebsaufspaltung erfolgen, wenn geschäftswertbildende Faktoren (besonders qualifizierte Arbeitnehmerschaft; spezielle betriebliche Organisation) nach der Aufspaltung des bislang einheitlichen Betriebs fortan nicht mehr dem fortbestehenden Besitzunternehmen, sondern der neu gegründeten Betriebsgesellschaft zur Verfügung stehen und nur von ihr sinnvoll genutzt werden können. Ein Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft setzt aber jedenfalls voraus, dass die Betriebs-KapGes. ihrer Organisation und Struktur nach eigenständig am Wirtschaftsleben teilnehmen kann und die Nutzung des Geschäftswerts auf Dauer angelegt ist und nicht vorzeitig entzogen werden kann.

Vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, mit Anm. FICHTELMANN, GmbHR 2002, 46, zur Betriebsaufspaltung; v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903; v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922, beide zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, zur Realteilung; v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576, zur Aufspaltung.

► *Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übertragung des Geschäftswerts:* Wird ein Geschäftswert nach diesen Grundsätzen entgeltlich übertragen (oder auch nur entgeltlich zur Nutzung überlassen), führen vereinbarte Entgelte nicht zu vGA, soweit sie angemessen sind (BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771). Nach den gleichen Grundsätzen kann ein den Geschäftswert eines Einzelunternehmens ausmachender Mandantenstamm Gegenstand eines vertraglichen Leistungsaustauschs zwischen einem Steuerberater und „seiner“ Beratungs-GmbH sein, wenn die von der GmbH hierfür gezahlten Entgelte angemessenen sind (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 128–129/95, BStBl. II 1997, 546).

► *Verdeckte Einlage bei Übertragung des Geschäftswerts:* Die unentgeltliche Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebs-KapGes. ist verdeckte Einlage, die unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung dagegen nicht.

Gebäude auf fremden Grund und Boden: Errichtet eine KapGes. auf dem (angemieteten) Grundstück eines Gesellschafters ein Gebäude, sind die von ihr aufgewandten HK grds. zu aktivieren; daher fehlt es schon an der für die An-

nahme einer vGA notwendigen Vermögensminderung. Die KapGes. kann insoweit gegenüber ihrem Gesellschafter einen Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812 ff. BGB haben; für solche Ausgleichsansprüche bedarf es aber keiner vorherigen klaren und eindeutigen Vereinbarung (BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402). Der Verzicht auf einen Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812 ff. BGB stellt uE aber eine vGA dar (vgl. FG Köln v. 7.12.1999 – 13 K 6191/95, EFG 2000, 582, rkr.).

314 Einstweilen frei.

315 cc) Schwestergesellschaft

Ausgewähltes Schrifttum: SCHAAF, Darlehensgewährung an eine Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, FR 1975, 6; NICKOL, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, BB 1986, 1688; WOERNER, Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften – Zufluß bei der Muttergesellschaft, BB 1987, 667; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung der Tochtergesellschaft an Schwestergesellschaft, EFG 2002, 1215; SCHLAGHECK, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GStB 2002, 369; BOGENSCHÜTZ, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, BB 2005, 1725; HOFFMANN, Zur Preisgestaltung beim Handel zwischen Schwestergesellschaften, GmbHR 2005, 1142; PFLÜGER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwestergesellschaften, GStB 2005, 203; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; GRÜTZNER, Rückstellung für drohende Kapitalersatzansprüche einer Schwestergesellschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung?, StuB 2007, 582; WEHRHEIM/HAUSSMANN, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; BRANDIS, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 719.

Kriterien des Fremdvergleichs: Für Schwestergesellschaften sind die Regeln über nahestehende Personen anzuwenden (s. Anm. 125). Wendet eine Schwestergesellschaft der anderen einen Vorteil zu, wird dies als Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, die diese an die Schwestergesellschaft weitergibt, angesehen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Schwestergesellschaft“; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1215).

Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften können insbes. durch dem Fremdvergleich nicht standhaltende Abreden im Rahmen von Lieferbeziehungen (s. Anm. 263), durch verbilligte Nutzungsüberlassungen, durch verbilligte Dienstleistungen sowie im Rahmen von Grundstücksübertragungen (s. Anm. 265, 267, 269 und 271) entstehen. Eine Ausschüttung ist bei der gewährenden Gesellschaft in Höhe des gewährten Vorteils anzunehmen; bei der Muttergesellschaft entsteht Ertrag in Höhe der vGA (dem jedoch ein gleich hoher Aufwand gegenübersteht); eine verdeckte Einlage bei der Schwestergesellschaft erhöht deren Einkommen nicht (instruktiv KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 232 ff.).

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605, zur Grundstücksübertragung zwischen Schwestergesellschaften; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1997, 307, zum Forderungsverzicht zwischen Schwester-KapGes.; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652, zum Forderungsverzicht einer PersGes. zugunsten einer beteiligungsidentischen KapGes.; v. 19.5.2005 – IV R 3/04, GmbHR 2005, 1198, zur unentgeltlichen Überlassung von Dienstleistungen; v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60, zur Rückstellungsbildung wegen kapi-

talersetzender Nutzungsüberlassung eines Gewerbegrundstücks an Schwestergesellschaft bei vorrangig betrieblicher Veranlassung als vGA; FG Rhld.-Pf. v. 24.11.2003 – 5 K 1229/00, EFG 2004, 794, rkr., zur verbilligten Veräußerung von im SonderBV II einer KG befindlichen GmbH-Anteilen an deren Geschäftsführer als Entnahme; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234, zu nachträglichen AK der Beteiligung bei mittelbarer verdeckter Einlage; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, zu Darlehensvertrag ohne Sicherheitsleistung; s. auch JAHNDORF, DB 2003, 1759; WASSERMEYER, DB 2006, 296; ROGALL, FR 2005, 779.

Einstweilen frei.

316

dd) GmbH & Co. KG

317

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditgesellschaft können insbes. durch eine zu geringe Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH entstehen, wenn erkennbar ist, dass die KG auf absehbare Zeit keine Gewinne erwirtschaften wird (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152; FG Saarl. v. 28.3.1990 – 1 K 199/88, EFG 1990, 586, rkr., zu einer Haftungsprämie als ausreichende Gewinnbeteiligung). Auch eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zulasten der Komplementär-GmbH kann zu vGA führen (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 870; WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18; ROGALL, FR 2005, 779). Eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung oder eine gesellschaftlich veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zugunsten der GmbH kann Einlage sein (BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172; v. 26.6.1964 – VI 296/62 U, BStBl. III 1964, 619). Als angemessen wird bei einer auf die Geschäftsführung der KG beschränkten GmbH ein Gewinnanteil angesehen, der ihr auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen sowie eine den Kapitaleinsatz und das Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn einräumt; dabei sind sowohl die einzelnen Formen der Gewinnbeteiligung als auch die die Gewinnbeteiligung bestimmenden Faktoren in einer Zusammenschau zu würdigen (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191; v. 27.2.1992 – IV R 69/91, BFH/NV 1993, 386).

Vorteilswendungen der Kommanditgesellschaft an die Gesellschafter der GmbH können mittelbar zu vGA bei der Komplementär-GmbH führen, wenn der Vermögensvorteil bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht gewährt worden wäre (vgl. BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88, betr. zu niedrige Pachtzahlungen; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531, zur Vereinbarung überhöhter Warenbezugspreise; v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17, zum Verkauf von WG des BV der KG unter dem erzielbaren Marktpreis an den Gesellschafter der GmbH; v. 9.6.1994 – IV R 47–48/92, BFH/NV 1995, 103, zur Angemessenheit des Gewinnanteils eines partiarischen Darlehensgebers).

Entscheidung im Gewinnfeststellungsverfahren: Grundsätzlich ist über eine vGA bei einer KapGes. im Rahmen ihrer KStVeranlagung zu entscheiden. Davon abw. ist bei einer GmbH als Gesellschafterin einer KG über eine vGA im Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden, wenn die Frage nach der vGA untrennbar mit der Höhe des Gewinnanteils bei der KG verbunden ist oder wenn die Anteile an der GmbH zum SonderBV der übrigen Gesellschafter der KG gehören (BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637; v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832). Über die Frage, ob der im Feststellungsverfahren als vGA beurteilte Vorgang zu einer KStErhöhung nach § 38 führt bzw. eine pauschale Nachbelastung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK

02 vorzunehmen ist (s. Anm. 215, Rechtsfolgen 1–14), ist dagegen im Veranlagungsverfahren der Komplementär-GmbH zu entscheiden (vgl. BFH v. 24.3.1998 – I R 79/97, BStBl. II 1998, 578; s. auch WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18; NEU, EFG 2004, 770, zur GmbH & atypisch Still).

318–329 Einstweilen frei.

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

Schrifttum : WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; KUSSMAUL/KLEIN, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung?, DStR 2001, 189; BENECKE, Verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage, NWB 2006, 3429; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; IbW, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007/JStG 2007, WPg 2006, 130; DIETERLEIN/DIETERLEIN, Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzung einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, DSStZ 2007, 489; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, Gesetzgebungsübersicht JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; KOLLRUSS, Weiße und graue Einkünfte bei Outbound-Finanzierung einer ausländischen EU-Tochterkapitalgesellschaft nach Europarecht und dem JStG 2007, BB 2007, 467; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; TETZLAFF/SCHALLOCK, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; WARNKE, Jahressteuergesetz 2007, EStB 2007, 98; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, Zum überschießenden Regelungsgehalt des neuen Korrespondenzprinzips im Körperschaftsteuerrecht, DB 2008, 370; DOERFLER/ADRIAN, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; HAAR, Gesetzliche Neuregelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StW 2008, 10; KEMPF, Korrespondenzprinzip bei internationalen verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StJB 2008/2009, 147; SCHNITGER/ROMETZKI, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; HORST, Formelle Korrespondenz, NWB 2009, 2954; HORST, Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; KOHLHAAS, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, GmbHR 2010, 748.

1. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)

a) Tatbestandsvoraussetzungen: Begriff, Entstehung und Bewertung verdeckter Einlagen

330 aa) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage

Mit den Regelungen des Korrespondenzprinzips bei vGA und verdeckten Einlagen durch das JStG 2007 (v. 13.12.2006, BGBl. I, 2878) wurde auch die Regelung in Abs. 3 Satz 3 eingefügt, nach der verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“, ohne den Begriff selbst – ebenso wenig wie zahlreiche andere stl. Regelungen (zB § 6 Abs. 6 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6) – zu definie-

ren. Das Vorliegen einer vE ist deshalb Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3 Satz 3.

Anwendung des einkommensteuerlichen Einlagebegriffs im Körperschaftsteuerrecht: Der Grund liegt darin, dass die verdeckte Einlage ein durch die Rspr. entwickeltes Institut ist; es beruht auf dem Grundgedanken des estl. Einlagebegriffs (§ 4 Abs. 1 Satz 1, 8 EStG). Obwohl die Regelung der Einlage in §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 8 EStG davon ausgeht, dass ein WG aus dem nicht-betrieblichen Bereich eines Stpfl. in sein BV überführt wird und die Zuordnung zu demselben Stpfl. erhalten bleibt, gelten die Einlagerregelungen auch bei der „Übertragung“ eines WG aus dem Vermögensbereich des Gesellschafters in das BV einer KapGes. Der BFH (v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]; v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691 [692]) wertet das tatbestandliche Erfordernis der Überführung in den BV-Bereich desselben Stpfl. als unbeachtlich, weil § 8 Abs. 1 die Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auch bei der Einkommensermittlung von Körperschaften für grds. anwendbar erklärt. Letztendlich geht es darum, die *causa societatis* geleisteten Vermögensmehrungen nicht gewinnwirksam werden zu lassen. Dasselbe gilt konsequenterweise auch für die Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. GlA FinVerw. (R 40 Abs. 2 KStR) und die hM im stl. Schrifttum (vgl. zB WOCHINGER in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 10; s. auch Anm. 21).

Unterscheidung offene und verdeckte Einlage: Die Unterscheidung von offenen und verdeckten Einlagen ist im Wesentlichen eine steuerrechtliche Frage und dort wegen des für verdeckte Einlagen geltenden Korrespondenzprinzips (Abs. 3 Sätze 4–6, § 32a Abs. 2) bedeutsam. Handelsrechtlich ist die Unterscheidung nach hM eher bei der Kapitalaufbringung für Kapitalgesellschaften angesiedelt; es handelt sich im Wesentlichen um verdeckte Sacheinlagen iSd. § 19 Abs. 4 GmbHG (WOCHINGER in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 7; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 75; HARLE/KULEMANN in ERNST & YOUNG, F. 5 Rn.12 ff.).

Demgegenüber hat sich die verdeckte Einlage im StRecht zu einem eigenen Rechtsinstitut entwickelt, die den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797 [798]; v. 9.6.1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; vgl. auch ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 88; FOERSCHLE/TAETNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 272 Rn.400). Sie ist Korrektiv, um die Vermögenssphären von Gesellschaft und Gesellschafter abzugrenzen und den Gewinn zutreffend zu ermitteln. Während der BFH verdeckte Einlagen in Umkehrung der Definition der vGA dahingehend definierte, dass ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person seiner KapGes. außerhalb der gesellschaftlichen Einlagen Vermögensgegenstände zuwendet und die Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (insbes. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307), stellt die aktuelle Rspr. wesentlich auf die Unentgeltlichkeit der Vermögenszuführung ab. Kennzeichnend für die verdeckte Einlage ist, dass eine Zuwendung aus gesellschaftsrechtl. Gründen und damit ohne wertadäquate Gegenleistung, insbes. ohne Gesellschaftsrechte, erfolgt (BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, HFR 2009, 794; v. 14.7.2009 – IX R 6/09, HFR 2010, 588). Dadurch sind auch Einzahlungen in die Kapitalrücklage aufgrund von § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB verdeckte Einlagen (HARLE/KULEMANN in ERNST & YOUNG, F. 5 Rn.29; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 82).

Im Fall einer Überpari-Emission handelt es sich nicht um eine (teilweise) verdeckte Einlage, weil die Einbringung insgesamt als Tauschvorgang zu beurteilen

ist (BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, DStR 2007, 1388; v. 7.4.2010 – I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094).

Reflexwirkung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter: Zwar führt die unentgeltliche Vermögenszuwendung uU zu einer Wertsteigerung der Anteile an der Gesellschaft; es liegt gleichwohl kein tauschähnlicher und damit entgeltlicher Vorgang vor, weil die Wertsteigerung für den Gesellschafter nur eine Reflexwirkung der verdeckten Einlage und keine Gegenleistung ist (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271; v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; v. 24.4.2007 – I R 35/05, DStR 2007, 1388; v. 14.3.2011 – I R 40/10, DB 2011,1785). Die verdeckte Einlage bildet insoweit den umgekehrten Fall der vGA (s. hierzu Anm. 100 ff.), entspricht ihr aber hinsichtlich des Gegenstands möglicher Einlagen (insbes. keine Nutzungseinlagen und verhinderte Vermögenmehrungen, nicht vollständig (glA ROSE in GOSCH II. § 8 Rn. 105; BRIESE, GmbHR 2006, 1136, der aber die verdeckte Einlage ebenso wie die vGA bereits im Steuerbilanzgewinn von vornherein eliminiert wissen will und die zweistufige Gewinnermittlung ablehnt).

Hinweis: Erbschaft- und schenkungsteuerlich will der Gesetzgeber die Wertsteigerung durch disquotale Einlagen demgegenüber beim „bereicherten“ Gesellschafter durch den durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) mW ab 14.12.2011 eingeführten § 7 Abs. 8 ErbStG erfasst wissen (vgl. dazu gleich lautende Erlasse vom 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331).

331–332 Einstweilen frei.

333 **bb) Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage**

Die verdeckte Einlage zeichnet sich auf der Grundlage der BFH-Rspr. (s. Anm. 330) tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Wesentliche Merkmale der Einlage sind danach:

- Gesellschafterstellung oder nahestehende Person,
- Zuwendung eines „Vermögensvorteils“,
- aufgrund gesellschaftsrechtl. Veranlassung ohne wertadäquate Gegenleistung.

Gesellschafterstellung oder nahestehende Person: Da die Zuwendung an die Gesellschaft nicht auf einem schuldrechtl., sondern auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, kann die verdeckte Einlage nur durch diesen Personenkreis erfolgen. Eine bestimmte Beteiligungsquote ist nicht erforderlich (BFH v. 12.6.2007 – I B 148/06, BFH/NV 2007, 1927; v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62). Die Rspr., auf die die Definition der verdeckten Einlage zurückgeht, verwendet den Begriff des Gesellschafters offenbar iSd. unmittelbaren Gesellschafters. Erweitert wird der Personenkreis um dem Gesellschafter nahestehende Personen.

► *Noch-nicht- oder Nicht-mehr-Gesellschafter:* Hat der Gesellschafter an die Gesellschaft eine verdeckte Einlage geleistet, bleibt es bei dieser Qualifikation auch nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft. Das gilt auch dann, wenn die tatsächliche Leistung der Zuwendung erst – vollständig oder auch teilweise (bei Dauerleistungen) – nach seinem Ausscheiden erfolgt, weil nicht die Leistung entscheidend ist, sondern die Ursächlichkeit aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses (vgl. auch WOCHINGER in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 9; BFH v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227). Dasselbe gilt für eine Leistung des

Noch-nicht-Gesellschafters, wenn die Zuwendung in Ansehung des einzugehenden Gesellschaftsverhältnisses erfolgt und der Einlegende dann auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; v. 29.1.2010 – I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125, zur vGA). Der BFH hat sogar im Sonderfall einer Optionsanleihe das gezahlte Aufgeld als verdeckte Einlage gewertet, selbst wenn es nicht zur Ausübung des Optionsrechts und zur Gesellschafterstellung kam (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1348]). Gesellschaft und Gesellschafter sollten entsprechende Nachweissvorsorge treffen, weil durch die gesetzlichen Regelungen der korrespondierenden Besteuerung eine Berichtigung beim Gesellschafter auch zu einer Änderung der stl. Behandlung bei der Gesellschaft führt (§ 32a Abs. 2).

Begriff der „Nahestehenden Person“: Den Begriff der nahestehenden Person iSd. vGA (s. hierzu Anm. 125) und verdeckten Einlage hat die Rspr. entwickelt. Er ist von § 1 Abs. 2 AStG unabhängig und geht weiter, weil er insbes. auch familienrechtl. und rein tatsächliche Beziehungen erfasst. Eine Person ist dem Gesellschafter nahestehend, wenn sie in einer Beziehung zu ihm steht, die darauf schließen lässt, dass dadurch die Zuwendung an die empfangende KapGes. beeinflusst ist. Aufgrund der Rspr. können solche Beziehungen familienrechtl., gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. oder auch rein tatsächlicher Art sein (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301); s. im Einzelnen Anm. 125.

In diesen Fällen der Leistung durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist die verdeckte Einlage eine mittelbare. Wesentliche Erscheinungsformen der mittelbaren Einlage sind die Vermögenszuwendung eines Anteilseigners unmittelbar in die Einzelgesellschaft, der Eintritt einer nahestehenden Person als Sicherheitengeber für Verbindlichkeiten der Gesellschaft und gesellschaftsrechtl. Dreiecksverhältnisse. Für die letztgenannten sind die Sonderregelungen zur materiell-rechtl. Korrespondenz in den Sätzen 5 und 6 zu beachten.

Beispiel 1: M-GmbH hält alle Anteile an der T-GmbH, die wiederum alleiniger Gesellschafter der E-GmbH ist. M-GmbH zahlt unmittelbar einen Geldbetrag in das Vermögen der E-GmbH, um sie finanziell zu stärken. Es liegt eine mittelbare Einlage der M-GmbH in die T-GmbH vor und von der T-GmbH in die E-GmbH; vgl. BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257 (259).

Beispiel 2: Ehemann A ist Alleingesellschafter der A-GmbH; Ehefrau A wird für Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschaft aus Bürgschaft in Anspruch genommen, die sie erfüllt. Es liegt eine mittelbare Einlage des A durch die Zuwendung seiner Ehefrau an die A-GmbH vor. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die nahestehende Person mit ihrer Leistung eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, zB um zur Sanierung der Gesellschaft beizutragen und Geschäftsbeziehungen mit ihr aufrechtzuerhalten (grdl. BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307).

Beispiel 3: M-GmbH hält alle Anteile an den beiden Tochtergesellschaften T1-GmbH und T2-GmbH. Für einen Warenbezug von der T1-GmbH zahlt die T2-GmbH einen überhöhten, nicht fremdüblichen Preis. Der Fall ist dem grundlegenden Urte. des BFH v. 28.1.1992 (VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605) nachgebildet. Leistet eine Gesellschaft an ihre Schwestergesellschaft einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil, führt dies zu einer vGA der leistenden KapGes. an ihren Gesellschafter und zu einer Einlage des Gesellschafters in die andere KapGes. Im Beispiel leistet die T2-GmbH eine vGA an die M-GmbH, die für diese zu einer verdeckten Einlage in Höhe des den Fremdvergleichspreis übersteigenden Betrags in die T1-GmbH führt.

Vermögensvorteil: Bei der KapGes. als Empfänger muss es durch die verdeckte Einlage zu einem bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil kommen. Der Vermögensvorteil kann in einer Erhöhung der Aktiva oder einer Verringerung der

Passiva bestehen. Auf der Aktivseite wirken sich insbes. Vermögenszuführungen durch materielle und immaterielle WG aus, auf der Passivseite die Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Verzicht und Erl. von Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft.

Hinweis: Immaterielle WG können auch dann verdeckt in eine KapGes. eingelegt werden, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden. Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG wird durch die Regelungen zur Einlage überlagert, um den betrieblichen Vermögensbereich vom Vermögensbereich des Gesellschafters zu trennen (vgl. zB BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; ROSE in GOSCH II. § 8 Rn. 105a; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 5 Rn. 164). Das gilt auch für einen Geschäftswert, wenn alle geschäftswertbildenden WG und Faktoren übergehen (BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634).

Nutzungsvorteile/Nutzungsrechte nicht einlagefähig: Wegen § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG können nur bilanzierungsfähige WG einlagefähig sein. Nutzungsvorteile und Nutzungsrechte sind nicht einlagefähig (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82; glA H 4.3 EStH; s. auch Anm. 22). Sie bilden keine selbständigen WG. § 4 Abs. 1 EStG definiert die entnahmefähigen und die einlagefähigen Vermögensvorteile unterschiedlich. Während in dem die entnahmefähigen Vermögensvorteile definierenden Klammerzusatz die Nutzungen ausdrückl. erwähnt sind, beschr. sich dieser Klammerzusatz bei den Einlagen auf Bareinzahlungen und sonstige WG; Nutzungen werden expressis verbis nicht genannt.

Beispiel: Der Gesellschafter der A-GmbH gewährt dieser ein zinsloses oder niedrig verzinstes Darlehen. Der Aufwand des Gesellschafters aus der Nichtverzinslichkeit oder der niedrigen Verzinsung führt nicht zu einer verdeckten Einlage in die Gesellschaft. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn ein Zinsanspruch des Gesellschafters entstanden wäre und er den Zinsanspruch gegenüber der Gesellschaft erlässt – verdeckte Einlage durch Verminderung bilanzierter/bilanzierungsfähiger Passiva.

Neben zinslosen oder niedrig verzinslichen Darlehen sind wesentliche Erscheinungsfälle von Nutzungseinlagen die insgesamt oder teilweise unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen gegenüber der Gesellschaft und die insgesamt oder teilweise unentgeltliche Überlassung von WG zur Nutzung. Grundlegend hierzu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348. Zur Erfassung grenzüberschreitender Nutzungseinlagen durch § 1 Abs. 1 AStG s. Anm. 60.

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil ohne wertadäquate Gegenleistung nicht eingeräumt hätte (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; v. 14.7.2009 – X R 6/09, HFR 2010, 588; R 40 KStR) Die Abgrenzung zu in eigenwirtschaftlichem Interesse liegenden Zuschüssen ist oftmals schwierig. Solche eigenwirtschaftlichen Interessen können zB vorliegen, wenn ein Verzicht auf eine Forderung erfolgt, um die Gesellschaft finanziell zu stärken und dadurch bestehende Geschäftsbeziehungen aufrecht zu erhalten (s. Beispiel 2).

334 Einstweilen frei.

335 cc) Bewertung der verdeckten Einlage

Die Bewertung der verdeckten Einlage ist handelsrechtl. streitig. Überlässt der Gesellschafter der KapGes. ein WG unentgeltlich oder zu einem unangemessen

niedrigen Entgelt, soll bei schuldrechtl. maßgebender Vereinbarung der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis statt der dem übertragenen WG beizulegende Wert anzusetzen sein. Letzterer soll anzusetzen sein, wenn Gesellschaft und Gesellschafter eine Kapitaleinlage bewirken wollten. Regelmäßig kommt es zur Unterbewertung (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 84).

Steuerlich gilt der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG. Für die Bewertung der verdeckten Einlage bei der empfangenden KapGes. bestehen im Verhältnis zu anderen Einlagen stl. keine Sonderregelungen. Da die verdeckte Einlage eine Form der in § 4 Abs. 1 EStG genannten Einlagen ist, ist sie bei der Gesellschaft aufgrund von § 8 Abs. 1 nach den Bewertungsregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu beurteilen. Dazu gehört auch die Begrenzung des Einlagewerts aufgrund § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG auf die (fortgeführten) Anschaffungs- oder HK bei einer Anschaffung/Herstellung innerhalb von drei Jahren vor der Zuführung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen. § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG – Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften – wird demgegenüber einschränkend ausgelegt (vgl. auch BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; v. 4.3.2009 – I R 32/08, FR 2009, 1005; ROSER in GOSCH II, § 8 Rn. 116; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 524 f.; ausf. und mit weitergehenden Hinweisen s. Anm. 22). Gleiches sollte für § 6 Abs. 1 Nr. 5c EStG gelten. Ungeklärt ist die Auslegung der in § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG enthaltenen Sonderregelung und ihr Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG. Aufgrund § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG erhöhen sich die AK der Beteiligung einer KapGes. um den Einlagewert des WG. Nach wohl hM werden Fälle erfasst, in denen das WG innerhalb von drei Jahren vor der Einlage in die KapGes. angeschafft oder hergestellt wurde, und zwar sowohl im PV als auch im BV (s. § 6 Anm. 1498a mwN), nach aA sind nur WG erfasst, die innerhalb von drei Jahren in ein BV eingelegt und von dort unabhängig von einer Frist verdeckt in eine KapGes. weiteringelegt wurden (inbes. FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628 mwN).

► *Einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG:* Werden Anteile an KapGes. verdeckt in eine KapGes. eingelegt, erfolgt entgegen § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG bei der aufnehmenden Gesellschaft stets ein Ansatz mit dem Teilwert und nicht mit den ursprünglichen (niedrigeren) AK, wenn die verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichgestellt ist und dadurch die stillen Reserven bereits aufgedeckt wurden (vgl. BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, FR 2009, 1005). Diese zu § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG ergangene Rspr. gilt uE auch in anderen Fällen einer beim Einlegenden einer Veräußerung gleichgestellten verdeckten Einlage (zB § 8b Abs. 2 Satz 6, aber auch § 6 Abs. 1 Nr. 5c EStG, der die verdeckte Einlage von WG des § 20 Abs. 2 EStG in gleicher Weise wie § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG regelt).

► *Besonderheit bei Forderungsverzicht und -erlass:* Gesellschafter können eine verdeckte Einlage auch durch den Verzicht oder Erl. von Forderungen auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens vornehmen. Handelsrechtlich führt der Wegfall der Verbindlichkeit regelmäßig zu Gewinn. Erfolgte der Verzicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen, handelt es sich stl. jedoch um eine Einlage. Eine derartige gesellschaftsrechtl. Veranlassung liegt regelmäßig bei (nach Rechtslage vor MoMiG) eigenkapitalersetzenden oder mit einem Rangrücktritt versehenen Gesellschafterdarlehen vor. Problematisch ist indes, in welcher Höhe eine verdeckte Einlage durch Forderungsverzicht und -erlass bei der KapGes. erfolgt; s. auch Anm. 22.

Nach hM korrespondiert die verdeckte Einlage mit dem werthaltigen Teil der Rückforderung des Gesellschafters (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II

1998, 307; WÖCHINGER in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 65; NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 525; aA ROSER, GmbHR 1998, 301; HOFFMANN, GmbHR 1999, 1282). In Höhe des nicht werthaltigen Teils erzielt die empfangende KapGes. stpfl. Einkommen. Zu Billigkeitsmaßnahmen im Sanierungsfall vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003; zum Forderungsverzicht mit Besorgungsschein BMF v. 2.11.2003, BStBl. I 2003, 648.

Aufgrund des vorgenannten Beschlusses des Großen Senats des BFH (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]) kommen diese Bewertungsgrundsätze der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft nicht nur in Fällen des Darlehensverzichts zum Tragen, sondern auch in Fällen, in denen die Verbindlichkeit aus einer Leistungsbeziehung zum Gesellschafter entstanden ist, die bei ihr zu Aufwand geführt hat; s. Anm. 22.

Hinweis: Beim Gesellschafter ist hinsichtlich der Rechtsfolge aus einem Forderungsverzicht zu unterscheiden. Ist darlehensgebender Gesellschafter eine KapGes., ist die Wertminderung des Darlehens bis einschl. VZ 2007 kein Fall des § 8b Abs. 3 Satz 3, sondern steuerwirksam (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674), ab VZ 2008 richtet sich die Abziehbarkeit nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. Handelt es sich bei dem Gesellschafter um eine natürliche Person, ist § 3c Abs. 2 EStG entgegen BMF v. 8.11.2010 (IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) nicht anwendbar (BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BFH/NV 2012, 1363 = GmbHR 2012, 860; v. 18.4.2012 – X R 5/10, BFH/NV 2012, 1358 = GmbHR 2012, 868). Die Steuerwirksamkeit nach vorstehenden Grundsätzen gilt uE sowohl für Darlehenswertminderungen gegenüber Inlands- und Auslandsgesellschaften, weil § 1 Abs. 1 AStG entgegen der FinVerw. (BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl. I 2011, 277) auf diese Vorgänge nach zutr. Gegenansicht nicht anwendbar ist (zB KAMINSKI/STRUNK, Stbg 2011, 246; SCHMIDT, NWB-Beil. 33/2011; WOLTER, JbFSt. 2010/2011, 815; ROSER, GmbHR 2011, 841). Bei Anteilen und Gesellschafterdarlehen im PV berücksichtigt die Rspr. (zB BFH v. 18.8.1992 – VIII R 90/89, BFH/NV 1993, 158; v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344; s. auch Überblick in § 17 EStG Anm. 201) und die FinVerw. (BMF v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 545) den Darlehensverlust als nachträgliche AK der Beteiligung (normspezifischer Anschaffungskostenbegriff des § 17 EStG, s. § 17 EStG Anm. 200 ff.); auch nach der durch MoMiG geschaffenen insolvenzrechtl. Lösung und der Einf. des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG wendet die FinVerw. § 17 EStG weiterhin an (vgl. BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 – S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 545).

336 b) Rechtsfolge: Außerbilanzielle Einkommensminderung

Satz 3 regelt die Rechtsfolge für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft und ordnet an, dass die verdeckte Einlage das Einkommen nicht erhöht. Dazu wird der steuerbilanzielle Gewinn der Gesellschaft außerbilanziell um den Betrag der verdeckten Einlage gemindert.

Erfassung auf zweiter Gewinnermittlungsstufe: Die Regelung beruht auf der Systematik der zweistufigen Gewinnermittlung. Aufgrund von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG wird durch BV-Vergleich der Unterschiedsbetrag ermittelt (Gewinn erster Stufe) und außerbilanziell um Einlagen und Entnahmen, vGA und nichtabziehbare BA durch entsprechende Kürzung (Einlagen) oder Hinzurechnungen (Entnahmen, vGA, nicht abziehbare BA) korrigiert; daraus folgt der Gewinn zweiter Stufe, der das Einkommen einer Körperschaft iSd. Abs. 1 bildet (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 2 f.; WASSERMEYER, IStR 2001, 633 [634]; WASSERMEYER, GmbHR 2002, 1; vgl. auch FROTSCHER, FR 2002, 859; FROTSCHER, FR 2003, 230; aA BRIESE, GmbHR 2006, 1136; s. auch Anm. 15). Das gilt aufgrund von § 7 Satz 1 GewStG auch für die GewSt.

Keine Beschränkung auf Inlandssachverhalte: Die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage treten grds. auch ein, wenn der Gesellschafter im Inland nicht stpfl. ist. Handelt es sich für die im Inland kstpfl. KapGes. nach inländischer Wertung um eine verdeckte Einlage, ist sie einkommensneutral. Das muss grds. auch gelten, wenn die Leistung des Gesellschafters nach ausländischem Recht abweichend, insbes. steuermindernd, berücksichtigt wird (keine Qualifikationsverketzung). Der Gesetzgeber hat dieses, die Besteuerung der KapGes. bestimmende Trennungsprinzip durch die auf die verdeckte Einlage anwendbaren Sätze 4 bis 6 jedoch durchbrochen. Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf grenzüberschreitende Sachverhalte ist str. (s. Anm. 341).

Einstweilen frei.

337–340

2. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)

a) Tatbestandsvoraussetzungen: Einkommensminderung beim Gesellschafter

341

Satz 4 enthält für verdeckte Einlagen, die seit dem 18.12.2006 getätigt werden, ein materielles Korrespondenzprinzip und regelt eine hierauf bezogene Ausnahme der stl. Behandlung einer verdeckten Einlage für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft. Maßgebend für die Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft ist die stl. Behandlung beim Gesellschafter. Tatbestandlich enthält Satz 4 neben der verdeckten Einlage die Voraussetzung, dass beim Gesellschafter durch die verdeckte Einlage (ganz oder teilweise) eine Einkommensminderung erfolgte.

Einkommensminderung beim Gesellschafter: Grundsätzlich führt die verdeckte Einlage beim leistenden Gesellschafter zu nachträglichen AK auf die Beteiligung, vgl. insbes. § 6 Abs. 6 Satz 2 und § 17 EStG mit dem dort maßgeblichen normspezifischen Begriff der AK (s. Anm. 335 und § 17 EStG Anm. 200 ff.). Eine Minderung des Einkommens setzt uE voraus, dass die verdeckte Einlage stattdessen aufwandswirksam, insbes. durch Abzug als BA – oder, bei Einbeziehung auch natürlicher Personen, auch WK – behandelt wurde (vgl. BTDrucks. 16/2712, 70). Der Grund dafür ist unmaßgeblich. Er kann auf einem formellen oder materiellen Fehler beruhen (STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]), der letztlich nicht mehr korrigierbar sein darf.

Beispiel 1: Die Muttergesellschaft M-AG erhält von ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH ein Darlehen, für das sie 10 % Zinsen statt marktüblicher 6 % Zinsen zahlt. In Höhe des Differenzbetrags von 4 % liegt eine Vermögenszuwendung an die T-GmbH vor, in gleicher Höhe bei der M-AG AK auf die Beteiligung an der T-GmbH (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG).

Hat sie die Zinsen allerdings in Höhe des Differenzbetrags als Aufwand statt AK der Beteiligung erfasst, und ist ihre Steuerfestsetzung endgültig, kommt es bei der T-GmbH zu einer Erfassung des Differenzbetrags als nicht einkommensneutrale verdeckte Einlage aufgrund von Abs. 3 Satz 4, soweit eine entsprechende Erfassung bei ihr verfahrensrechtl. noch möglich ist, zB aufgrund von § 164 Abs. 2 AO.

Eine Einkommensminderung liegt uE sowohl bei der Minderung eines positiven Einkommens als auch bei der Erhöhung eines negativen Einkommens vor.

► *Keine Einkommensminderung beim Gesellschafter:* Eine Einkommensminderung beim verdeckt einlegenden Gesellschafter liegt nicht vor, wenn der zur Einlage führende Vorgang das Einkommen bei ihm kraft Gesetzes, zB aufgrund einer Freistellung, nicht erhöht.

Beispiel 2: Die M-AG mit zwei Tochter-Gesellschaften legt die Anteile an der einen Tochter verdeckt in die andere ein. Ein Gewinn aus der verdeckten Einlage unterfällt Abs. 2, Ausnahmen, zB § 8b Abs. 7, sollen nicht eingreifen. Erfasst M-AG den Vorgang nicht, bleibt es bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage. Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 sind auch 5 % des Veräußerungsgewinns nicht stpfl.; es handelt sich nur um eine Folgewirkung der verdeckten Einlage, die allenfalls bei weiterer Auslegung bei der aufnehmenden Tochtergesellschaft stpfl. sein kann („... soweit ... das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat“), und zudem nur, wenn auch die verhinderte Vermögensmehrung den Tatbestand der Einkommensminderung erfüllt.

Einbeziehung verhinderter Vermögensmehrung? Der Wortlaut des Satzes 4 spricht nur von einer Einkommensminderung. Die verhinderte Vermögensmehrung ist nicht ausdrücl. genannt. Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob neben der Vermögensminderung auch die verhinderte Vermögensmehrung erfasst sein soll. Auf der Grundlage der Definition zur vGA, die neben der Einkommensminderung die verhinderte Vermögensmehrung einbezieht, wird teilweise eine Einkommensminderung durch eine verhinderte Vermögensmehrung bejaht (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186; BENECKE, NWB 2006, 3429). Von einer solchen Einbeziehung geht offenbar auch der Gesetzgeber aus (BTDrucks. 16/2712, 70).

Die Gegenmeinung orientiert sich dagegen am Wortlaut der Regelung, der nur von einer Einkommensminderung spricht, und verweist zudem auf grenzüberschreitende Unstimmigkeiten, denn in grenzüberschreitenden Fällen würden im Ausland entstandene stille Reserven der inländ. Besteuerung unterworfen, selbst wenn der Verrechnungspreis aus der Sicht des ausländ. Fiskus angemessen, nach inländ. Sicht aber unangemessen wäre (vgl. IdW, WPg 2006, 1380; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [518]).

Beispiel 3: Die Muttergesellschaft M-AG veräußert der Tochter-GmbH ein WG für 200000 €, während der Verkehrswert 300000 € beträgt. Wendet man Abs. 3 Satz 4 auch auf eine verhinderte Vermögensmehrung an, ergeben sich folgende Konsequenzen: Die Tochter-GmbH erhält eine verdeckte Einlage iHv. 100000 €. Da die M-AG in dieser Höhe auf Einkommen verzichtet hat, ist die verdeckte Einlage bei der T-GmbH nicht einkommensneutral zu erfassen.

► *Stellungnahme:* Weil Satz 4 eine Ausnahmeregelung zur Steuerneutralität einer verdeckten Einlage darstellt, ist er am Wortlaut orientiert und eng auszulegen. Nach dem Wortlaut ist die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst. Dafür spricht zudem systematisch, dass die verhinderte Vermögensmehrung kein Definitionsmerkmal der Einkommensminderung, sondern der vGA ist (zB BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 – Tz. 3; vgl. auch ROSER in GOSCH II, § 8 Rn. 105) und regelmäßig nicht zu einer bilanzierungsfähigen Zuwendung führt, die die verdeckte Einlage aber gerade voraussetzt. Da der Wortlaut die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst, ist Satz 4 nur auf verdeckte Einlagen mit der Folge einer Einkommensminderung „durch Abfluss“ oder anderweitigen „Leistungsbedingten Abgang“ anzuwenden.

Einkommensminderung natürlicher Personen und Auslandsansässiger? Unklar ist weiterhin, ob von der im KStRecht angesiedelten Regelung auch Einlagen natürlicher Personen (unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes.) und im Ausland ansässiger Gesellschafter erfasst werden. Systematisch ist das zumindest zweifelhaft, weil Abs. 3 Satz 4 wegen des äußeren Normengefüges (Ermittlung des kstl. Einkommens aufgrund von § 8) eine „kstl. Einkommensminderung“ beim Gesellschafter voraussetzt. Eine weiterreichende Auslegung würde voraussetzen, dass das Einkommen nicht nur iSd. Abs. 1, sondern un-

technisch zu verstehen ist, obwohl die Regelung bei den Einkommensermittlungsvorschriften der im Inland stpfl. Körperschaften angesiedelt ist. Die wohl hM bezieht dagegen alle Gesellschafter unabhängig von ihrer Rechtsform in die Regelung ein, weil das KStG aufgrund des Sachzusammenhangs auch die Rechtsfolgen natürlicher Personen regeln könne (vgl. zB FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 8b Rn. 86c).

Dieselbe Unschärfe des Gesetzes wird indes besonders deutlich für im Ausland ansässige Gesellschafter, für die die Vorschriften des § 8 zur Einkommensermittlung gar nicht anwendbar sind; der Begriff „Einkommensminderung“ müsste dann als Minderung der Besteuerungsgrundlage verstanden werden. Insbesondere eine Anwendung auf Auslandsfälle geht uE über den Wortlaut der Regelung hinaus. Dagegen geht der Gesetzgeber wohl davon aus, dass Auslandsfälle ebenfalls einbezogen werden. Deutlich tritt die Problematik nämlich bei der materiellen Korrespondenzregel zur vGA in § 8b Abs. 1 Sätze 2f. hervor. Die vGA darf, um stfrei zu sein, das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert haben, wobei der Gesetzeswortlaut hier sogar zur Einkommensminderung auf § 8 Abs. 3 Satz 2 verweist und besonders deutlich für einen Inlandsfall spricht. Anders als zur verdeckten Einlage findet sich in der Gesetzesbegründung der Hinweis, dass die vGA das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 „oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländischen Recht nicht gemindert hat“ (BTDrucks. 16/2712, 70). Im Wortlaut jedenfalls ist dem Gesetzgeber die Umsetzung seines Willens nicht gelungen. Es ist indes davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Strukturen mit natürlichen Personen als Zuwendenden ebenfalls erfasst wissen will; das in der Gesetzesbegründung genannte Beispiel nennt als einlegenden Gesellschafter eine natürliche Person (vgl. auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]). Dafür würde sprechen, dass die Regelung (mit Ausnahme des Satzes 6) nur Rechtsfolgen für die empfangende Gesellschaft enthält und der Begriff „Einkommen“ umfassend gelesen werden muss. Dasselbe gilt für den Auslandsfall (zur Problematik vgl. STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648; DOERFLE/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [377 ff.]).

Beispiel 4: Die im Ausland ansässige M-KapGes. veräußert an ihre im Inland unbeschr. stpfl. T-GmbH ein WG für 200 000 €, dessen Verkehrswert 300 000 € beträgt. Da die stillen Reserven im Ausland und von einem dort ansässigen Stpl. gelegt wurden, hat Deutschland aufgrund von DBA regelmäßig kein Besteuerungsrecht. Gleichwohl würde der Differenzbetrag von 100 000 € nicht als steuerneutrale verdeckte Einlage, sondern als stpfl. Einkommen erfasst, wenn die Veranlagung der M-KapGes. nicht mehr geändert und ein Ertrag von 100 000 € erfasst werden kann.

Einkommensminderung nahestehender Personen? Da Satz 4 voraussetzt, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, ist eine Einkommensminderung bei einer dem Gesellschafter nahestehenden Person nicht tatbestandsmäßig. Diese Fälle werden nur durch Satz 5 erfasst, der allerdings eine Körperschaft als nahestehende Person voraussetzt.

UE zeigt sich auch hieran, dass – wie vorstehend diskutiert – die natürliche Person nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 4 unterfallen kann. Nach aA soll eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegen (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 187). Dem ist entgegenzuhalten, dass Abs. 3 Satz 4 zu einer materiell-rechtl. Durchbrechung des Trennungsprinzips führt und – außer in den gesetzlich geregelten Fällen des Satzes 5 – nicht auch das Verhältnis zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden natürlichen Person selbst erfasst (vgl. in LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 155; NEUMANN, GmbH-StB

2007, 112). Allerdings dürfte sich auch insoweit eine verfassungsmäßige Problematik mit Blick auf eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergeben.

342–344 Einstweilen frei.

345 **b) Rechtsfolge: Einkommenserhöhung bei Gesellschaft**

Korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft: Die Rechtsfolge einer Einkommensminderung beim Gesellschafter ist die korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft. Dadurch wird ein nicht mehr korrigierbarer „Fehler“ der stl. Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter in eine legalisierte fehlerhafte stl. Behandlung bei der empfangenden KapGes. wirtschaftlich neutralisiert. Die durch die verdeckte Einlage bewirkte Vermögenszuführung bei der Gesellschaft bleibt im Steuerbilanzgewinn (Gewinn erster Stufe) erfasst oder wird – sofern eine Erfassung nicht erfolgt war – korrigiert. Die Korrespondenz besteht auch betragsmäßig; nur soweit eine Einkommensminderung eingetreten ist, kommt es zur StPfl. der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft. Wird die ausländ. StFestsetzung des auslandsansässigen Gesellschafters geändert, hätte dies über § 32a Abs. 2 Auswirkungen bei der inländ. Gesellschaft.

Auswirkung auf die Gewerbesteuer: Die Stpfl. der verdeckten Einlage aufgrund von Abs. 3 Satz 4 besteht nicht nur für die KSt., sondern auch für die GewSt. (§ 7 Satz 1 GewStG).

Vermögensvorteil	
Gesellschafter	Gesellschaft
AK der Beteiligung	Grundfall, kein Satz 4
Einkommensminderung, StFestsetzung änderbar	Grundfall, kein Satz 4 <ul style="list-style-type: none"> • keine Änderung, wenn einkommensneutral erfasst • Änderung, wenn nicht einkommensneutral, entweder aufgrund allgem. Verfahrensrechts oder aufgrund § 32a Abs. 2
Einkommensminderung StFestsetzung nicht änderbar	Satz 4; setzt Änderungsmöglichkeit verfahrensrechtl. voraus

Einkommenserhöhung hängt von einer Änderung des Steuerbescheids beim Gesellschafter ab: Die Rechtsfolgen des Satzes 4 treten nur ein, wenn die verdeckte Einlage bei der StFestsetzung des Gesellschafters als solche nicht mehr berücksichtigt werden kann. Das ist insbes. der Fall, wenn der zugrundeliegende Bescheid gegenüber dem Gesellschafter bestandskräftig ist und nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann.

Wird die verdeckte Einlage beim Gesellschafter nicht aufwandswirksam aufgrund eines entsprechenden Änderungsbescheids berücksichtigt, führt dies aufgrund von § 32a Abs. 2 (verfahrensrechtl. Korrespondenz) zu einer Folgeänderung bei der leistenden Gesellschaft, sofern die verdeckte Einlage bei ihr nicht steuerneutral war. Nach einer weitergehenden Meinung soll für die Anwendung des Abs. 3 Satz 4 der jeweils aktuelle Stand des Besteuerungsverfahrens des Gesellschafters maßgeblich sein (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186). Jedoch hat uE die materielle Richtigkeit der stl. Beurteilung der verdeckten Einlage Vorrang

vor dem jeweiligen Stand des Besteuerungsverfahrens; nur im Ausnahmefall, in dem eine Einkommensminderung endgültig/bestandskräftig beim Gesellschafter eingetreten ist, darf Abs. 3 Satz 4 als – zudem verfassungsrechtl. problematische – Ausnahmeregelung zur Anwendung kommen. Eine Einkommensminderung liegt insbes. dann nicht vor, wenn zB die einkommenswirksame Berücksichtigung beim Gesellschafter durch eine spätere gewinnwirksame Bilanzberichtigung – auch in einem späteren VZ – rückgängig gemacht wird (vgl. LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 154; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 86i) oder wenn noch keine erstmalige StFestsetzung beim Gesellschafter erfolgt ist; die gegenteilige zu § 8b in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2712, 70) genannte Meinung ist aus den genannten Gründen abzulehnen (aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186).

Keine Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto: Abs. 3 Satz 4 ist eine Regelung, die die Einkommensermittlung der Körperschaft betrifft. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift bleibt die Vermögenszuführung eine Einlage, auch wenn sie bei der Gesellschaft stpfl. ist. Konsequenterweise hat das keine Auswirkung auf das Einlagekonto iSd. § 27; insbes. erfolgt keine Minderung. Eine dadurch perpetuierte Begünstigung der Gesellschaft ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht zu korrigieren (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; aA NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115]). Die Höhe des Zugangs ist fraglich, gegen den Betrag nach Abzug darauf entfallender Steuern (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 86g; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 124b) spricht, dass sich Steuern auch sonst stl. nicht mindernd auswirken (arg. § 12 Nr. 3 EStG) und auch die durch die Einlage bewirkten AK der Beteiligung anderenfalls auseinanderfallen würden.

Auswirkung auf die AK des Gesellschafters: Fraglich ist, wie sich die Steuerwirksamkeit der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft auf die AK des Gesellschafters auswirkt. Da nur im Fall des Satzes 6 *expressis verbis* eine Erhöhung der AK ausgeschlossen ist, führt Abs. 3 Satz 4 nicht zum Ausschluss der Erhöhung von AK beim Gesellschafter. Auch wenn die verdeckte Einlage das Einkommen gemindert hat, bleibt sie eine verdeckte Einlage (so LANG in DJPW, § 8 Rn. 159; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 86i; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 124c). Das würde dem Korrespondenzprinzip entsprechen, das allerdings nur gesellschafterveranlasst geregelt ist.

Gesellschafterveranlasste Korrespondenz der verdeckten Einlage: Abs. 3 Satz 4 regelt nur den Fall der stl. Behandlung einer Einlage beim Gesellschafter mit ihren korrespondierenden Folgen bei der Körperschaft. Die Behandlung bei der Gesellschaft schlägt dagegen nicht auf die StFestsetzung des Gesellschafters zurück. Dies bedeutet, dass eine endgültige Gewinnwirksamkeit bei der Gesellschaft nicht zu einer Änderung beim Gesellschafter führt. Problematisch ist das insbes. in Auslandsfällen.

Beispiel: Die Tochter-GmbH hat eine von ihrer Muttergesellschaft erhaltene Vermögenszuführung ertragswirksam statt als Einlage erfasst. Die Veranlagung der Tochter ist nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar. Hat die Mutter die Einlage erfolgsneutral (AK) behandelt, wäre das nach inländ. Qualifikation der verdeckten Einlage zutreffend; eine Änderung bei der Muttergesellschaft würde nicht erfolgen. Aufgrund von § 32a Abs. 2 besteht damit auch kein Anlass für eine Nachfolgeberichtigung der gewinnwirksam erfassten Vermögenszuführung bei der Tochter. Hat die Mutter die verdeckte Einlage allerdings aufwandswirksam behandelt, könnte eine Änderung bei der Tochter-GmbH über § 32a Abs. 2 nur in Abhängigkeit von einer Änderung der StFestsetzung der Mutter erfolgen.

Handelt es sich bei der Mutter um einen im Ausland ansässigen Gesellschafter, wäre eine Änderung davon abhängig, dass der ausländ. Fiskus den Vermögensvorteil nicht einkommensmindernd behandelt und die StFestsetzung ändert. Zudem muss die Tochter hiervon Kenntnis erlangen und wäre auf eine Nachfolgekorrektur aufgrund von § 32a Abs. 2 angewiesen. Allein diese Überlegungen verdeutlichen die Problematik, dass die Regelung im Grunde genommen auf Inlandsfälle ausgerichtet ist und die Anwendung in grenzüberschreitenden Fällen fragwürdig erscheint.

Durch das materielle Korrespondenzprinzip kann es – auf grenzüberschreitende Sachverhalte angewendet – dazu kommen, dass eine nach ausländ. Recht zutreffende Erfassung der Gesellschafterleistung an die inländ. Gesellschaft aufgrund von Abs. 3 Satz 4 zu einer unrichtigen Besteuerung bei der Gesellschaft führt, dh., es erfolgt eine zwischen den unterschiedlichen Jurisdiktionen nicht vorgesehene Qualifikationsverketzung unter Durchbrechung des für KapGes. geltenden Trennungsprinzips (zutr. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 86d, 86f).

346–349 Einstweilen frei.

3. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)

350 a) **Regelungsaufbau des Abs. 3 Satz 5**

Die Regelung erfasst Dreiecksgestaltungen und unterscheidet dabei zwei Fälle. Halbs. 1 erfasst verdeckte Einlagen, die auf einer vGA einer dem einlegenden Gesellschafter nahestehenden Person beruhen und die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurden. In diesem Fall verweist die Regelung rechtsfolgernmäßig auf die entsprechende Anwendung von Satz 4 – keine Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der den Vermögensvorteil empfangenden Gesellschaft. Halbs. 2 normiert einen Ausnahmetatbestand. Es bleibt bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage für die empfangende Gesellschaft, wenn die vGA, auf der die verdeckte Einlage beruht, bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

b) **Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1**

351 aa) **Tatbestand**

Der Tatbestand des Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 setzt beides, die vGA und die verdeckte Einlage, voraus. Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist von der stl. Behandlung der vGA abhängig. Die verdeckte Einlage muss auf einer vGA beruhen, die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde. Ebenso wie im Grundfall des Satzes 3 und im Ausnahmefall des Satzes 4 erfasst die Regelung zur verdeckten Einlage nur die Steuerfolgen für die die Vermögenszuwendung empfangende Gesellschaft. Die vGA betrifft dagegen die Ebene des Gesellschafters.

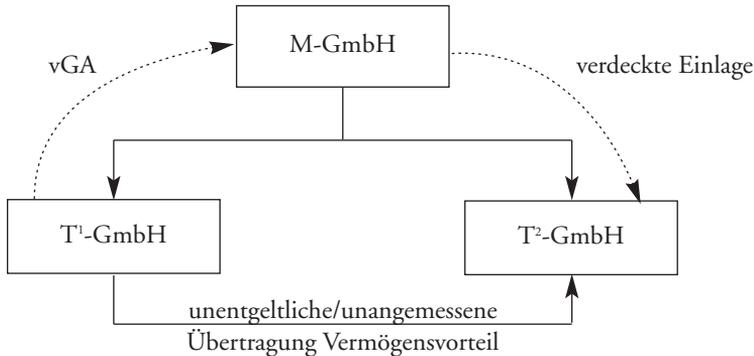
Verdeckte Einlage: Siehe Anm. 332 f.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 100.

Beruhens auf einer verdeckten Gewinnausschüttung: Die Einlage „beruht“ auf einer vGA, wenn der durch die vGA erhaltene Vermögensvorteil zugleich zu einer verdeckten Einlage führt. Angesprochen sind die insbes. in BFH v. 28.1.1992 (VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605) dargestellten Dreiecksverhältnisse, in denen die Tochtergesellschaft unmittelbar einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil auf ihre Schwestergesellschaft überträgt. Dies führt zu einer vGA der übertragenden Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft und gleichzeitig

zu einer Einlage des Gegenstands der vGA in die andere Tochtergesellschaft der Mutter (Schwestergesellschaft der leistenden Tochter).

Beispiel Grundfall: M-GmbH ist Alleingesellschafter der T1-GmbH und T2-GmbH. T1-GmbH wendet der T2-GmbH einen unangemessenen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zu. Es liegt eine vGA der T1-GmbH an die M-GmbH und eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH vor; s. auch Anm. 333.



Nahestehende Person: Die Regelung nennt als Tatbestandsmerkmal die nahestehende Person als denjenigen, der die vGA leistet. Eine Definition der nahestehenden Person enthält die Regelung nicht, insbes. erfolgt anders als im Fall des § 8a Abs. 2, 3 kein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG.

Da die Regelung nicht auf § 1 Abs. 2 AStG verweist, kommen die Grundsätze zum Tragen, die die Rspr. zur nahestehenden Person bei vGA und verdeckten Einlagen herausgearbeitet hat (s. Anm. 133; aA STRNAD; GmbHR 2006, 1321 [1322]); unklar lt. ROSER in GOSCH II, § 8 Rn. 125). Da aber nur Körperschaften vGA leisten können, scheiden natürliche Personen zumindest insoweit aus dem Anwendungsbereich aus (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]).

Nichtberücksichtigung der vGA bei der Besteuerung des Gesellschafters: Das Tatbestandsmerkmal ist unklar und erschließt sich erst aus einem Rückgriff auf § 32a Abs. 1. Es handelt sich um die Umkehrung des dort genannten Falls der „Berücksichtigung“ einer vGA. Die vGA ist beim Anteilseigner nicht berücksichtigt, wenn sie nicht in den zur KStFestsetzung führenden Besteuerungsgrundlagen und damit im zVE oder – bei Anwendung auf natürliche Personen in den zur ESt. führenden Besteuerungsgrundlagen und bei Einbeziehung auch gebietsfremder Gesellschafter im nach ausländ. Recht ermittelten Einkommen – enthalten ist. Bei gesonderter Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Pers-Ges.) ist der Feststellungsbescheid maßgebend. Regelmäßig sind das die Fälle, in denen bei der leistenden Gesellschaft keine vGA berücksichtigt wurde. Ist die StFestsetzung von Gesellschaft und Gesellschafter nicht mehr änderbar, kommt es auch zu keiner „Berücksichtigung“ beim Gesellschafter, die Voraussetzungen des § 32a Abs. 1 sind nicht erfüllt. Etwas anderes gilt nur in dem eher seltenen Fall, in dem zwar bei der leistenden Gesellschaft die vGA wegen endgültiger StFestsetzung nicht dem Einkommen hinzugerechnet werden kann, beim Gesellschafter jedoch erfasst wurde oder noch (korrigierend) erfasst werden kann.

Beispiel wie Grundfall: Die vGA kann bei der T1-GmbH verfahrensrechtlich nicht mehr im Einkommen berücksichtigt werden. Bei der M-GmbH wird deshalb aufgrund von § 8b Abs. 1 Satz 2 die Steuerfreiheit der vGA nicht gewährt.

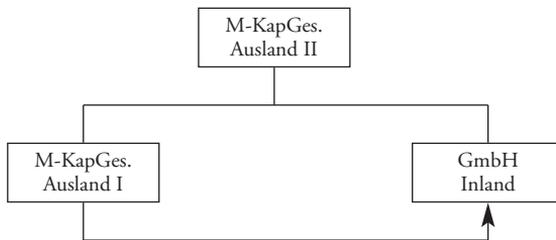
Die verdeckte Einlage in die T2-GmbH hat das Einkommen des Gesellschafters uE wegen der StPflcht der vGA nicht gemindert (glA LANG in DJPW, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 174).

352 bb) Rechtsfolge

Als Rechtsfolge ordnet Satz 5 Halbs. 1 an, dass Satz 4 gilt. Es handelt sich um eine Rechtsfolgenverweisung, weil Satz 5 Halbs. 1 eigene Tatbestandsmerkmale enthält. Aufgrund des Verweises auf Satz 4 ist die Einlage bei der die Zuwendung empfangenden KapGes. nicht steuerneutral, sondern bildet stpfl. Einkommen; s. im Einzelnen Anm. 345. Durch diese Rechtsfolge der verdeckten Einlage in Abhängigkeit von der stl. Erfassung der vGA beim Gesellschafter erreicht der Gesetzgeber eine korrespondierende Besteuerung der verdeckten Einlage zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft, weil die vGA nur dann – wohl im Wege des Verbrauchs – zu einer steuerneutralen Einlage führt, wenn sie wie im Fall des Satzes 4 Einkommensverwendung beim einlegenden Gesellschafter darstellt.

Für den oben dargestellten Grundfall folgt daraus: Sind die Steuerfestsetzungen gegenüber der T1 GmbH und der M-GmbH nicht mehr änderbar, wird die vGA bei dem Gesellschafter nicht berücksichtigt. Es liegt für M-GmbH verfahrensrechtl. kein Fall des § 32a Abs. 1 vor, weil gegenüber T1-GmbH kein StBescheid wegen der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann. Die vGA wird bei der M-GmbH nicht erfasst, auch nicht als stpfl. vGA aufgrund von § 8b Abs. 1 Satz 2, weil es keine Berichtigungsmöglichkeit gibt. Die verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH ist stpfl. Es bleibt also bei der gewinnwirksamen Erfassung des durch T1-GmbH zugewendeten Vermögensvorteils bei der T2-GmbH.

Auch im Fall des Abs. 3 Satz 5 gilt: Besondere Fragestellungen und oftmals nicht erkennbare Rechtsfolgen ergeben sich im Dreiecksfall, wenn Auslandsachverhalte einbezogen werden. Ausländische Abzugsrestriktionen nach dortigem Recht sind festzustellen und für die inländische Qualifikation maßgebend. Das gilt nicht nur für das materielle, sondern auch für das Verfahrensrecht um zu ermitteln, ob eine Nichtberücksichtigung erfolgte.



Das Beispiel verdeutlicht: Die aus dem überhöhten Vermögensvorteil an die inländ. GmbH folgende verdeckte Einlage durch die M-KapGes. Ausland II ist nur steuerneutral, wenn sie als vGA bei ihr erfasst wurde. Maßgebend dafür ist das für Ausland I und Ausland II geltende Recht (vgl. auch ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 125; DOERFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [378 ff.]; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648).

353–354 Einstweilen frei.

c) Tatbestand und Rechtsfolgen der Rückausnahme in Satz 5 Halbs. 2**aa) Tatbestand**

355

Der Tatbestand des Satzes 5 Halbs. 2 knüpft an Halbs. 1 an und bildet eine Ausnahme zur dort angeordneten Rechtsfolge. Es muss eine verdeckte Einlage vorliegen, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht. Halbs. 2 schränkt diesen Tatbestand indes durch eine Rückausnahme wieder ein: Die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Es handelt sich um den umgekehrten Ausnahmefall zur vGA in § 8b Abs. 2 Satz 4. Dort hat die vGA das Einkommen der nahestehenden Person (Einlageempfänger) erhöht, deshalb bleibt sie beim Gesellschafter steuerfrei; Einmalbesteuerung erfolgt beim Einlageempfänger. Hier hat die vGA das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert, deshalb bleibt die Einlage steuerneutral (Einmalbesteuerung erfolgt bei vGA leistender Gesellschaft).

Keine Einkommensminderung durch die vGA bei der leistenden Gesellschaft: Wesentlich ist, dass die zu einer vGA führende Leistung bei der leistenden Gesellschaft nicht aufwandswirksam war, also insbes. nicht zu BA geführt hat. Anders als § 8b Abs. 1 Satz 2 enthält die Rückausnahme des Satzes 5 Halbs. 2 zwar keinen Hinweis auf Abs. 3 Satz 2. Im Kontext der Regelungen ist der Rechtsgedanke des Abs. 3 Satz 2 jedoch auch für Satz 5 maßgebend. Die vGA hat das Einkommen nicht gemindert, wenn sie von Beginn an oder aufgrund einer Änderung der entsprechenden StFestsetzung dem Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft zur Ermittlung des Einkommens hinzugerechnet wurde.

bb) Rechtsfolge

356

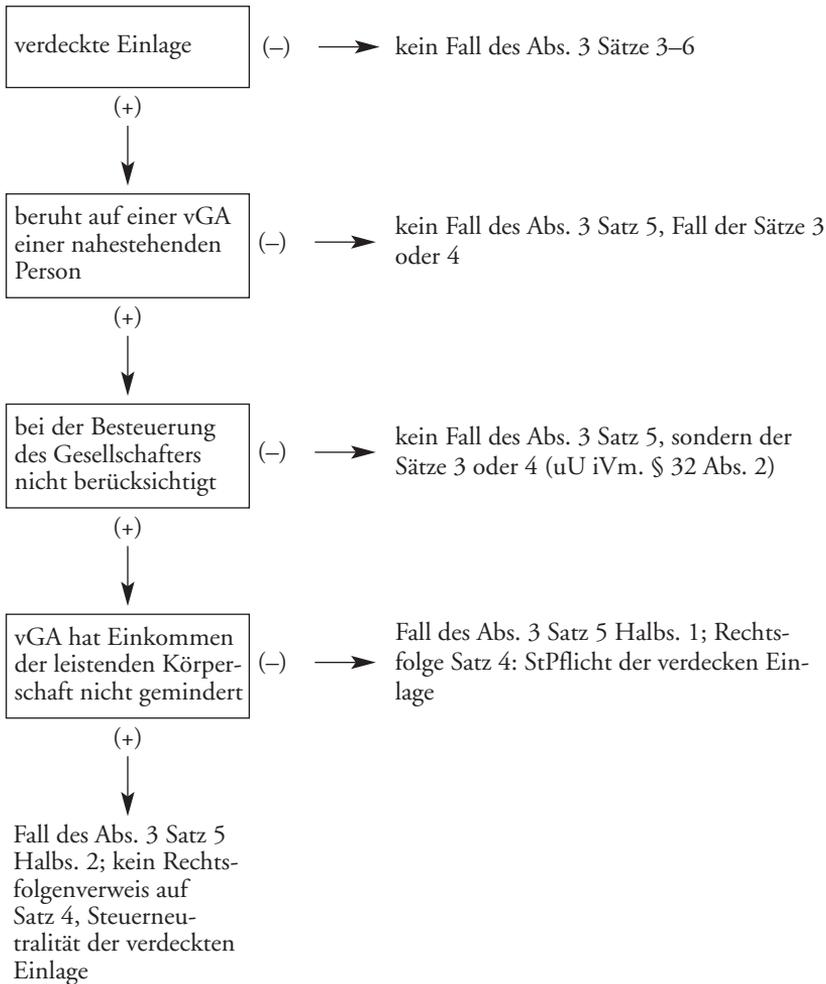
Als Rechtsfolge hebt Satz 5 Halbs. 2 die entsprechende Anwendung von Satz 4 wieder auf. In derartigen Dreiecksverhältnissen bleibt es bei der in Satz 3 genannten Grundregel der verdeckten Einlage für die Gesellschaft – die verdeckte Einlage erhöht ihr Einkommen nicht. Zur Auswirkung auf das Einlagekonto s. Anm. 345.

Beispiel: Wie Grundfall in Anm. 351. Jedoch wurde die vGA dem Einkommen der T1-GmbH zugerechnet; das Einkommen der leistenden Körperschaft wurde iSd. § 8 Abs. 3 Satz 5 2. Halbs. nicht gemindert. Die auf der vGA beruhende verdeckte Einlage durch den Gesellschafter M-GmbH ist bei der T2-GmbH nicht steuerpflichtig.

cc) Zusammenfassende Übersicht

357

Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Einlage richten sich im Korrespondenzprinzip der Sätze 3 bis 6 nach folgendem Prüfschema:



358–359 Einstweilen frei.

360 4. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6)

Satz 6 schließt in Fällen des Satzes 5 aus, korrespondierend zur verdeckten Einlage beim einlegenden Gesellschafter eine Erhöhung der AK auf die Beteiligung vorzunehmen. Die Regelung ergänzt dadurch die Rechtsfolgenseite des Satzes 5 für den die Einlage leistenden Gesellschafter.

Teleologische Reduktion: Satz 6 bezieht sich auf die in Satz 5 genannten Fälle insgesamt. Aus dem Zweck der korrespondierenden Besteuerung heraus kann uE nur der in Satz 5 Halbs. 1 genannte Fall angesprochen sein, in dem die verdeckte Einlage nicht steuerneutral ist. Die Rückausnahme mit einer Steuerneu-

tralität der verdeckten Einlage muss wie ein Grundfall des Satzes 3 zu nachträglichen AK für die Beteiligung der die Einlage empfangenden Gesellschaft führen.

Hinweis: Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist ebenfalls in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt. Es ist davon auszugehen, dass Satz 6 lex specialis hierzu ist (so DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]). Da Satz 6 Teil der für Körperschaften in § 8 Abs. 3 normierten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens ist, ist seine Anwendung auf natürliche Personen systematisch ausgeschlossen, vom Gesetzgeber aber offensichtlich gewollt; s. Anm. 341; DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15).

Einstweilen frei.

361–379

V. ABC zu Abs. 3

380

Abfindung: Zur Abfindung wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses s. Anm. 295, zur Abfindung wegen Ablösung einer Pensionszusage s. Anm. 303.

Abgeltungssteuer: Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingeführte abgeltende Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem 1.1.2009 verändert sich die Einkommenswirkung von vGA – dh. unbeschadet der ab 2008 auf 15 % gesunkenen Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) – für die ausschüttende KapGes. dem Grunde nach nicht. Auf der Gesellschafterebene gilt für eine beteiligte Körperschaft § 8b Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2. Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, ist es ab VZ 2009 von maßgeblicher Bedeutung, ob dieser seine Beteiligung im BV oder PV hält. Bei betrieblichen Beteiligungen sind 40 % der vGA stbefreit (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG), soweit der sonstige Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG; s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 110 ff.); entsprechend erhöht sich der BA-Abzug auf 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG; s. § 3c EStG Anm. 50 ff.). Demgegenüber wird bei privaten Beteiligungen eine abgeltende Steuer iHv. 25 % des verdeckt ausgeschütteten Betrags erhoben (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, 32d Abs. 1 EStG; s. § 32d EStG Anm. 10); eine Ausnahme gilt insoweit für Kapitalerträge aus stillen Beteiligungen, Gesellschafterdarlehen und back-to-back-Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG). Soweit Leistungsbeziehungen in vGA umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG den Abzug der tatsächlichen WK (s. § 20 EStG Anm. 682).

Agio (Aufgeld): Agio ist der Differenzbetrag, der bei der Ausgabe von Gesellschaftsrechten über den Nennbetrag der übernommenen Beteiligung hinaus erzielt wird. In der HBil. der KapGes. ist das erhaltene Ausgabeaufgeld der Kapitalrücklage zuzuführen (FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VIII. § 272 HGB Rn. 170 ff.); in der StBil. ist das Agio dem Einlagenkonto (§ 27) zuzuordnen (zu unterschiedlichen Wertansätzen in HBil. und StBil. s. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VIII. § 272 HGB Rn. 220). Der Zufluss offener und verdeckter Aufgelder begründet strechtl. eine Einlage (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616).

Aktiengesellschaft: Die RsprGrundsätze zu vGA gelten grds. auch für die AG; dabei sind aber stets die gesellschaftsrechtl. Besonderheiten der AG zu berücksichtigen (s. BINNEWIES, DStR 2003, 2105). So können etwa Vereinbarungen gegenüber einem Mehrheitsaktionär, der zugleich Vorstandsmitglied der AG ist, nicht ohne Weiteres mit solchen einer GmbH gegenüber ihrem beherrschenden GesGf. gleichgesetzt werden. Dem steht schon der Umstand entgegen, dass gem. § 112 AktG eine AG bei Rechtsgeschäften mit ihren Vorstandsmitgliedern

von ihrem AR vertreten wird, wodurch eine Wahrung der Interessen der Gesellschaft eher gewährleistet ist als bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, GmbHR 2003, 846, mwN, betr. Pensionsvereinbarung; s. auch BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, BFH/NV 2007, 2355, zur vergleichbaren Situation bei arbeitsvertragsrechtl. Vereinbarungen einer Genossenschaft mit einem Vorstandsmitglied). Gleichwohl kann im Einzelfall eine vertragliche Gestaltung im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und ihrem Vorstandsmitglied, das zugleich Mehrheitsaktionär ist und einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft ausüben kann (oder aus anderen Gründen einem beherrschenden Aktionär gleichzustellen ist, etwa weil er die AG mit ihm nahestehenden Personen zusammen beherrscht, vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438), einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet sein und daher die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung rechtfertigen. Dasselbe gilt, wenn der Mehrheitsaktionär inzwischen aus dem Vorstand der AG ausgeschieden ist und deren AR angehört und nunmehr der seine Vorstandstätigkeit betreffende Vertrag nachträglich geändert wird (BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438, betr. Erhöhung und nachträgliche Gewährung von Bezügen). Auch bei Familiengesellschaften können sich Besonderheiten ergeben, etwa wenn eine neutrale Besetzung des Aufsichtsrats nicht gewährleistet ist und das Vorstandsmitglied deshalb seine Interessen durchsetzen kann (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, GmbHR 2003, 846) oder eine Gruppe von Aktionären in einer Familiengesellschaft die AG zu einem für die AG wirtschaftlich nachteiligen Geschäft veranlasst und sich hierdurch einen gesellschaftl. veranlassten Vorteil verschafft (Nds. FG v. 18.6.2003 – 6 K 439/96, EFG 2003, 1650, rkr.). Dies gilt zumindest dann, wenn die begünstigten Aktionäre zugleich den AR der AG leiten und dieser dem für die AG nachteiligen Geschäft zustimmen muss. Besonderheiten gelten ferner für Vereinbarungen zwischen der AG und ihrem alleinigen Aktionär, da insoweit regelmäßig die Vermutung gerechtfertigt ist, dass jener die Möglichkeit hat, Regelungen mit der AG maßgeblich zu beeinflussen, wenn nicht sogar zu bestimmen (BFH v. 30.7.1975 – I R 110/72, BStBl. II 1976, 74, betr. Tantieme; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 566). Im Gegensatz hierzu führen Vereinbarungen der Gesellschaft mit einem Minderheitsaktionär, der gleichzeitig eine Vorstandsposition innehat, grds. nicht zu vGA, da es an einer entsprechenden beherrschenden Einflussmöglichkeit fehlt.

Ansprüche gegen den Gesellschafter: vGA können nicht aufgrund von gesellschaftsrechtl. oder gesetzlichen Ausgleichs-, Rückgewähr- oder Schadensersatzansprüchen rückgängig gemacht werden, s. Anm. 223. Rückgewähransprüche gegen den Gesellschafter sind zu aktivieren, sobald der Anspruch entstanden ist, der Anspruchsberechtigte hiervon Kenntnis hat und seinen Willen, die Rückgewähr von dem durch die Vorteilsgewährung begünstigten Gesellschafter zu verlangen, kundgetan hat (BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723). Steht der KapGes. ein Anspruch auf Rückgewähr zu, stellt der Verzicht auf seine Verzinsung eine vGA dar; dagegen kann der Verzicht auf die Forderung selbst nicht zu einer vGA führen (BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, GmbHR 1997, 609).

Anteilsveräußerung und -erwerb: Siehe Anm. 260.

Anwaltskosten: Zu Anwaltskosten im Zusammenhang mit der Gründung der KapGes. s. Anm. 250, zu Anwaltskosten im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung s. Anm. 255.

Arbeitnehmerüberlassung: Die verbilligte Überlassung von Arbeitskräften an den Gesellschafter oder an verbundene Unternehmen kann ebenso wie die Übernahme von Personalkosten des Gesellschafters oder verbundener Unternehmen zu vGA führen (Nds. FG v. 7.12.1989 – VI 469/84, GmbHR 1990, 582, rkr.). Überlässt der Gesellschafter der KapGes. Personal gegen eine überhöhte Vergütung, stellt der unangemessene Teil der Vergütung eine vGA dar (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Arbeitnehmerüberlassung“). Verpflichten die Gesellschafter einer KapGes. diese durch Beschl. zur Übernahme von Leistungen im Zusammenhang mit der Stellung von Arbeitskräften, die an sich die Gesellschafter zu erbringen verpflichtet wären, liegt in der Erbringung dieser Leistungen durch die KapGes. eine vGA (BFH v. 1.4.1971 – I R 129–131/69, BStBl. II 1971, 538). Zusätzliche Zahlungen einer ausländ. Muttergesellschaft an ArbN, die auf Zeit zur Dienstleistung an ihre inländ. Tochtergesellschaft abgeordnet wurden und von dieser auch entlohnt werden, führen indes nicht ohne Weiteres zu verdeckten Einlagen (BFH v. 11.4.1984 – I R 175/79, BStBl. II 1984, 535; s. hierzu auch BMF v. 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796, zur Personalentsendung im Konzern; SCHNORBERGER/WALDENS, IStR 2001, 39; URBANHS/BECKER, Inf. 2002, 392).

Arbeitszeitkonto: Siehe Anm. 287.

Arztkosten: Die Übernahme von Arzt- oder Behandlungskosten des GesGf. durch die KapGes. ist regelmäßig gesellschaftsrechtl. veranlasst und damit vGA; dies gilt grds. auch bei betriebsbedingten Krankheiten und Verletzungen oder für Kosten für eine Heilbehandlung nach einem Betriebsunfall. Betriebliche Interessen treten hierbei schon deshalb in den Hintergrund, weil derartige Risiken üblicherweise durch (private) Kranken- oder Unfallversicherungen abgedeckt werden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Arztkosten“; KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Arztkosten“).

Aufsichtsrat: Unangemessen hohe Vergütungen für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied können vGA darstellen, wenn das Mitglied Gesellschafter der KapGes. ist oder einem solchen nahesteht. Als dem Gesellschafter „nahestehend“ kann dabei grds. auch ein im AR vertretener Nichtgesellschafter angesehen werden; denn für ein „Nahestehen“ reicht jede – auch eine gesellschaftsrechtl. – Beziehung eines Gesellschafters der KapGes. zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Gesellschaft an die andere Person beeinflusst. Sind Aufsichtsratsvergütungen nach diesen Grundsätzen als unangemessen hoch anzusehen, sind sie nach Abs. 3 Satz 2 auf den angemessenen Teil zu reduzieren. Von dem verbleibenden angemessenen Betrag fallen 50 % unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 3.

Aufwendungsersatz: Werden dem GesGf. Aufwendungen erstattet, die bei betrieblich veranlassten Reisen typischerweise anfallen (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Nebenkosten) und die üblicherweise vom ArbG getragen oder, soweit sie der ArbN verauslagt hat, nachträglich vom ArbG übernommen werden, liegt regelmäßig keine vGA vor; selbst im Verhältnis zum beherrschenden GesGf. ist in solchen Fällen uE eine im Voraus getroffene gesonderte Vereinbarung über die Reisekostenerstattung entbehrlich, wenn die KapGes. die Reisekosten üblicherweise auch für einen Nichtgesellschafter getragen oder diesem erstattet hätte (glA Nds. FG v. 29.6.1999, EFG 2000, 235, rkr.; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 595 f.; KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Auslagensatz“). In allen anderen Fällen erfordert die Erstattung von Aufwendungen gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter rechtzeitige klare und eindeutige Vereinbarungen, und zwar selbst dann,

wenn diesem zivilrechtl. ein Ersatzanspruch (zB § 670 BGB) zustünde, da solche Ansprüche abdingbar sind (BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526, betr. pauschale Planungs-, Projektierungs- und Vertriebs honorare; BFH v. 16.7.2003 – I B 215/02, BFH/NV 2003, 1613, zu pauschalem Aufwendersersatz für Fahrzeugnutzungs- und Büropersonalkosten; BFH v. 16.12.1987 – I R 222/83, BFH/NV 1989, 103, zu Bürgschaftsrückstellung; BFH v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172, zu Rückstellung für die Reparatur eines dem Geschäftsführer gehörenden Pkw). Aufwendersersatz, der entgegen vertraglichen Vereinbarungen ohne Nachweis an den beherrschenden Gesellschafter geleistet wird, ist stets in vollem Umfang als vGA zu behandeln (BFH v. 2.9.2005 – I B 227/04, BFH/NV 2006, 132). Nur in Ausnahmefällen kommt ein Aufwendersersatz gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter in Betracht, wenn es nach dem besonderen Verhältnis des Einzelfalls unmöglich oder unzumutbar schwierig ist, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen (BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761, zu nachträglich ausgehandelten Entgelten für die Leistungen des Gesellschafters; BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566, zu Vergütungen im Rahmen eines Pachtvertrags), oder wenn Aufwendungen überraschend entstehen (glA für Fälle des Gefahrenverzugs SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 90 „Aufwendersersatz“) und auf nicht vorhersehbaren Risiken beruhen (glA für Unfallschäden bei Kfz.-Nutzung; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Aufwendersersatz“).

Ausbildung: Übernimmt eine KapGes. Kosten für Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen (zB Studium, Meisterkurs) ihres GesGf. oder einer diesem nahestehenden Person (etwa dessen Kindern, die zu einem späteren Zeitpunkt im Unternehmen tätig sein sollen), liegt nur dann keine vGA vor, wenn nach Durchführung eines Fremdvergleichs feststeht, dass auch andere ArbN im gleichen Umfang gefördert worden wären (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; FG Köln v. 11.5.2000 – 13 K 765/00, EFG 2000, 811, rkr., zur Übernahme der Studienkosten des Sohns eines Gesellschafters; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 601).

Ausgeschiedener Gesellschafter: Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen) verlieren ihre Eigenschaft als vGA nicht dadurch, dass der Berechtigte inzwischen seine Gesellschafterstellung – etwa durch Veräußerung seiner Beteiligung an einen Dritten – verloren hat (BFH v. 22.6.1977 – I R 171/74, BStBl. II 1978, 33), denn entscheidend sind insoweit die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des bindenden Rechtsgeschäfts, auf dem der zugewendete Vorteil beruht (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; s. auch NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 81, mit weiteren Beispielen aus der Praxis).

Ausgleichszahlungen/-anspruch: Zur Geltendmachung und Einbuchung einer Ausgleichsforderung gegenüber der Tochtergesellschaft ohne vorherige Ausgleichsvereinbarung als vGA s. BFH v. 5.6.2003 – I B 168/02, BFH/NV 2003, 1412; zur Annahme einer vGA bei Gewährung von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Anstellungsvertrags ohne Einhaltung vereinbarter Formerfordernisse s. FG Ba.-Württ. v. 26.2.1996 – 6 K 30/93, EFG 1996, 567 = GmbHR 1996, 702, rkr.; zur Überlassung eines Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB an den GesGf. s. FG Rhld.-Pf. v. 20.7.2001 – 3 K 1812/99, nv., juris, rkr. Zu Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Rahmen einer Organisation als vGA s. § 16 Anm. 28.

Auslandstagung: Trägt eine KapGes. Aufwendungen für Reisen ihres GesGf., kann darin eine vGA liegen. Eine (anteilige) private (Mit-)Veranlassung liegt vor,

wenn die Reise sowohl betrieblichen Belangen dient als auch ein nicht nur untergeordnetes allgemein-touristisches Interesse befriedigt (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666). Ein solches Interesse liegt in der Praxis nicht selten bei Tagungen oder Kongressen an touristisch attraktiven Standorten im Ausland vor; eine schädliche private Mitveranlassung kann bei der Mitnahme von Familienmitgliedern, der Benutzung eines besonders erholsamen Beförderungsmittels (BFH v. 12.7.1968 – VI R 315/66, BStBl. II 1968, 676) oder der Verbindung der Reise mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt im Reiseland (BFH v. 18.2.1965 – IV 36/64 U, BStBl. III 1965, 279) anzunehmen sein. Allerdings muss die geänderte Rspr. des GrS zu § 12 Nr. 1 EStG (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise) auch Auswirkungen auf die Beurteilung, ob in solchen Fällen eine vGA anzunehmen ist, haben: Reiseaufwendungen für gemischt betrieblich und privat veranlassten Reisen sind in abziehbare BA und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufzuteilen, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Die Annahme einer vGA ist dann nur insoweit gerechtfertigt, als die Reise durch private Interessen des GesGf. veranlasst oder eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen nicht möglich ist (s. Anm. 71). Ob Aufwendungen gesellschaftsrechtl. veranlasst oder zumindest mitveranlasst waren, bestimmt sich grds. nach denselben Kriterien, die für die Beurteilung von Aufwendungen von Einzelunternehmern und PersGes. entwickelt worden sind (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330). Eine vGA liegt schon dem Grunde nach nicht vor, wenn das Tagungsprogramm speziell auf die betrieblichen Bedürfnisse eines im Wesentlichen homogenen, dh. durch gemeinsame berufliche (geschäftliche) Interessen verbundenen Teilnehmerkreises zugeschnitten ist und private Reise- oder Erholungsinteressen nur in unbedeutendem Umfang in Betracht kommen können (BFH v. 22.5.1974 – I R 212/72, BStBl. II 1975, 70).

Ausschüttungsbelastung: Unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens führten Gewinnausschüttungen iSd. §§ 27 ff. aF auf der Ebene der ausschüttenden KapGes. zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung und beim empfangenden Gesellschafter nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF zur Anrechnung der KSt. auf dessen EStSchuld (s. auch Anm. 55, 225). Die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 Abs. 3 aF war selbst nicht vGA und daher dem Gewinn nicht gem. Abs. 3 Satz 2 hinzuzurechnen (vgl. Abschn. 31 Abs. 1 Satz 5 KStR 1995), da die Höhe der KSt. den stl. Gewinn nicht beeinflusst (§ 10 Nr. 2). Nach den Grundsätzen des seit VZ 2001 (bei abweichendem Wj. ab dem Wj. 01/02) geltenden Halbeinkünfteverfahrens konnte es in einem – bis 2019 vorgesehenen – Übergangszeitraum (s. § 37 Anm. 26) durch vGA auf der Ebene der ausschüttenden KapGes. zu einer KStErhöhung iHv. 3/7 des verwendeten Alt-EK 02 kommen (§ 38 iDF des StVergAbG; s. § 38 Anm. 24 ff.). Auch die KStErhöhung iSd. § 38 ist aufgrund der bereits genannten Erwägungen selbst keine vGA. Abweichend hier von sieht § 38 Abs. 4–9 iDF des JStG 2008 eine ausschüttungsunabhängige Zwangsbesteuerung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 im Zeitraum von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresraten vor (zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 215).

Bagatellaufwendungen: Der Ersatz von Bagatellaufwendungen (zB Telefonkosten, Porti etc.) stellt nur dann keine vGA dar, wenn diese durch Einzelnachweise belegt werden; werden die Aufwendungen jedoch in pauschaler Form er-

stattet, ohne dass dessen Verursachung nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, liegt eine vGA vor, auch wenn es sich nur um geringe Beträge handelt (hM, s. BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 576; v. 19.10.1965 – I 88/63 U, BStBl. III 1966, 72; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Aufwendungsersatz“; KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Bagatellaufwendungen“).

Bandbreitenbetrachtung bei verdeckter Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 135, 142, 262.

Beerdigungskosten: Siehe „Trauerfeier“.

Beratungsleistungen: Die angemessene Vergütung von aufgrund eines wirksamen Vertrags zwischen der KapGes. und dem Gesellschafter tatsächlich erbrachten Beratungsleistungen kann betrieblich veranlasst sein; eine solche Vereinbarung hält uE dem Fremdvergleich immer stand, wenn die Vergütung nach gesetzlichen Gebührenordnungen (zB StBGebV, RVG) bemessen ist (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801, zur Steuerberatung im Konzern durch eigene Steuerberatungsgesellschaft gegen unangemessen niedriges Entgelt). Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist zudem Voraussetzung, dass eine im Voraus vereinbarte, klare und eindeutige vertragliche Regelung über Art und Umfang der zu erbringenden Beratungsleistungen und das hierfür von der KapGes. zu zahlende Entgelt vorliegt. Schriftform ist zwar nicht erforderlich, aber zum Nachweis von Inhalt und Umfang der Vereinbarungen gegenüber der FinVerw. zu empfehlen (glA KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Beratungskosten“ Rn. 1). Besteht keine klare und eindeutige Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter, ist die Vergütung insgesamt vGA. Gleiches gilt, sofern die vereinbarte Vergütung nicht angemessen ist, für den unangemessenen Teil. Ist die gewählte Art der Vergütungsabrechnung im betreffenden beruflichen Bereich jedoch üblich, kann sie auch ansonsten stl. zu akzeptieren sein (vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744, zu „Kreativleistungen“ eines als „Subunternehmer“ für die KapGes. tätigen beherrschenden GesGf.). Eine vGA kann auch dann anzunehmen sein, wenn der beratend für die KapGes. tätige Gesellschafter auch deren Geschäftsführer ist und die gesondert vergütete Beratungsleistung in den originären Aufgabenbereich des Geschäftsführers fällt, weil sie dann bereits aufgrund des Anstellungsverhältnisses geschuldet wird (glA NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 88). In jedem Fall müssen beide Tätigkeitsbereiche klar auseinander gehalten werden, dh., es muss hinreichend deutlich erkennbar sein, dass und ggf. welche Leistungen von dem Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer oder auf anderweitiger schuldrechtl. Basis als Berater gegen Entgelt erbracht werden sollen (zu den Anforderungen s. BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744; v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; weniger streng BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315: kein Gebot der klaren Aufgabenabgrenzung bei Wahrnehmung einer Geschäftschance der KapGes. durch GesGf.). Überdies kann sich ein besonderer zeitlicher Aufwand, der auf die Erfüllung der Beratungsleistungen entfällt, in der Dotation als Geschäftsführer niederschlagen, wenn für diese Funktion weniger an Zeit zur Verfügung stehen sollte. Insoweit ist ggf. auch die Gesamtvergütung des beratend für die KapGes. tätigen Gesellschafters auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen.

Beratungskosten: Trägt die KapGes. Rechts- oder Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Beratung der Gesellschafter anfallen, liegt darin eine vGA (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Beratungskosten“). Zu Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung der KapGes. s. Anm. 250.

Besserungsschein: Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine KapGes. unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder auflösen soll, ist die Erfüllung der Forderung nach Bedingungseintritt nicht vGA (und auch keine andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF), sondern Kapitalrückzahlung (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; s. auch BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 2003, 648; BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, m. Anm. HOFFMANN, GmbHR 2003, 1013; krit. PAUS, GmbHR 2004, 1568; zu bilanziellen Fragen s. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 93f.). Bei beherrschenden Gesellschaftern ist zudem Voraussetzung, dass die vorab vereinbarte Besserungsabrede klar und eindeutig ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, GmbHR 2003, 546). Eine vGA liegt allerdings vor, wenn die KapGes. Leistungen erbringt, obwohl (noch) keine Besserung eingetreten ist, oder die KapGes. auf Besserungsleistungen aus einem Besserungsversprechen des Gesellschafters verzichtet, obwohl die Besserung eingetreten ist (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 626). Die FinVerw. hat mit Blick auf § 8 Abs. 4 KStG aF, § 42 AO die Auffassung vertreten, dass ein im Besserungsfall zu erfassender Aufwand nicht abziehbar sein solle, wenn zwischen dem bedingten Forderungsverzicht und dem Eintritt des Besserungsfalls ein Gesellschafterwechsel und eine Abtretung der Rechte aus der Besserungsvereinbarung stattfindet (BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 2003, 648, unter 2. c unter Verweis auf BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520, m. Anm. HOFFMANN, GmbHR 2001, 533; HOFFMANN, GmbHR 2001, 1059; s. auch FG München v. 22.2.2011 – 6 K 1451/08, EFG 2011, 1086, nrkr., Az. BFH I R 23/11). UE steht es dem Gesellschafter (auch mit Blick auf die Neuregelung in § 8c) im Rahmen seiner Finanzierungsfreiheit frei, einen Sanierungsbeitrag für die KapGes. durch Forderungsverzicht oder durch Forderungsverkauf zu leisten; ein Gestaltungsmissbrauch liegt darin nicht (glA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 627; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Besserungsleistungen“; s. auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2004, 1489; PRINZ, GmbHR 2004, 921 [926 ff.]; PAUS, GmbHR 2004, 1568; HOFFMANN, DStR 2004, 293; HEY, BB 2002, 2487; GOSCH, StBp. 2001, 180; s. ferner BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748: verbilligter Erwerb von Forderungen gegen eine GmbH durch GesGf. keine Geschäftschance der GmbH auf Forderungsverzicht).

Betrieb gewerblicher Art: Siehe Anm. 27 ff.

Betriebsaufspaltung: Siehe Anm. 313.

Beweisrisikoverteilung bei verdeckter Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 85, 167.

Bezugsrecht: Siehe Anm. 255.

Buchungsfehler: Fehlerhafte Buchungen bewirken allein grds. keine Vermögensminderung und sind daher keine vGA (BFH v. 24.3.1998 – I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374; v. 18.4.2002 – III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; s. auch FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr., zur Passivierung einer unwirksamen Zinseszinsklausel). Denn der laufenden Buchführung kommt als internes Rechenwerk nicht dasselbe Gewicht zu wie dem Bilanzausweis; sie soll die gegebenen wirtschaftlichen Vorgänge nur abbilden, eine konstitutive Bedeutung kommt ihr nicht zu. Fehlbuchungen allein begründen auch keinen Anscheinsbeweis zulasten der KapGes. für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen (BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208). Selbst der fehlende Ausweis einer gegen den Gesellschafter bestehenden Forderung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zur

Annahme einer vGA; die hierfür erforderliche Zuwendung eines Vermögensvorteils liegt ggf. erst dann vor, wenn die KapGes. auf ihre Forderung verzichtet (BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584).

Problematisch sind in diesem Zusammenhang allenfalls fehlerbehaftete Buchungen, die auf Weisung eines Organs der KapGes. vorgenommen worden sind. Ein der KapGes. zuzurechnendes „schädliches“ Organhandeln liegt jedenfalls vor, wenn der (geschäftsführende) Gesellschafter selbst oder ein ihm nahestehendes Organ der KapGes. die unzutreffende Buchung veranlasst, um dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden. Gleiches gilt, wenn die Abweichung zwischen dem rechtl. zutreffenden und dem tatsächlich gewählten falschen Bilanzausweis zwar nicht beabsichtigt war, aber derart augenfällig ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz den Fehler hätte bemerken müssen. In einem solchen Fall kann deshalb allein daraus, dass der GesGf. die fehlerhafte Bilanz ohne weitere Nachfrage unterzeichnet, darauf geschlossen werden, dass eine Vereinbarung zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter nicht tatsächlich durchgeführt wurde. Die spätere Leistung führt in diesen Fällen regelmäßig zu vGA (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, DStR 2006, 1406; weiterführend PRINZ, WPg 2006, 1409). Das gilt indes nicht für die eigenmächtige oder irrtümliche Buchung eines (nicht vertretungsberechtigten) Buchhalters oder des Steuerberaters (FG Düss. v. 17.5.1989 – 6 K 193/81, GmbHR 1990, 57, rkr.; FG Saar. v. 21.5.2001 – 1 K 326/97, EFG 2001, 1233, rkr.). Aber auch in diesem Fall muss man bei Unterzeichnung des Jahresabschlusses ggf. die Frage stellen, ob die irrtümliche Buchung von den Organen der KapGes. gebilligt worden ist (ggf. auch ohne einen entsprechenden Beschl. der Gesellschafterversammlung, vgl. BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916; s. auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 265). Allgemein gilt daher: Je übersichtlicher sich der Buchungsvorgang darstellt, desto eher ist die Annahme gerechtfertigt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz bemerkt hätte; strenge Anforderungen sind insbes. dann zu stellen, wenn der Geschäftsführer selbst durch den Buchungsvorgang „betroffen“ ist – etwa weil er Inhaber der fehlerhaft (oder zu Unrecht nicht) gebuchten Forderung war. Ob ein bloßer Buchungsfehler oder ein der KapGes. zuzurechnendes „schädliches“ Organhandeln vorliegt, ist eine vom FG festzustellende Tatsache iSd. § 118 Abs. 2 FGO (BFH v. 17.11.1999 – I B 38/99, BFH/NV 2000, 751).

Bürgschaft: Das Bürgschaftsverhältnis wird durch Vertrag zwischen dem Bürgen und dem Gläubiger eines Dritten begründet. Der Vertrag beinhaltet die Verpflichtung des Bürgen, für die Erfüllung des Dritten einzustehen (§ 765 Abs. 1 BGB). Die Inanspruchnahme aus einer zugunsten des Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person (s. BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft; v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839, zur Bürgschaft für eine in Zahlungsschwierigkeiten befindliche GmbH, an der ein Gesellschafter der bürgende KapGes. mehrheitlich beteiligt ist) übernommenen Bürgschaft ist vGA, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nach den Umständen des Einzelfalls im Zeitpunkt der Übernahme eine derartige Bürgschaft – unabhängig von einer Avalgebühr – nicht übernommen hätte, etwa weil die Bürgschaft risikobehaftet ist (BFH v. 19.3.1975 – I R 173/73, BStBl. II 1975, 614; v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710) oder weil eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft für die bürgende KapGes. selbst existenzbedrohend ist (BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839). Bürgschaftsvereinbarungen mit dem beherrschenden

den Gesellschafter müssen überdies klar und eindeutig, im Voraus getroffen und zivilrechtl. wirksam sein; dies gilt auch für einen Vorteilsausgleich. Ist eine Bürgschaftsübernahme nach diesen Grundsätzen nicht zu beanstanden, kann eine vGA darin liegen, dass die KapGes. für das Bürgschaftsrisiko kein angemessenes Entgelt erhält. Die verhinderte Vermögensmehrung bemisst sich dann nach der Differenz zwischen der üblichen Avalprovision und den gezahlten Entgelten (BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846). Übernimmt der Gesellschafter für seine KapGes. eine Bürgschaft, führen unangemessen hohe Avalgebühren ebenfalls zu vGA. Einer Avalprovision bedarf es nur dann nicht, wenn die Bürgschaft aus betrieblichen Gründen unentgeltlich gewährt wird (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 612; s. auch BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur unentgeltlichen Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft).

Darlehen: Siehe Anm. 272 ff.

Dauerverluste bei kommunalen Eigenbetrieben: Siehe Anm. 28.

Diebstahl: Siehe „Unerlaubte Handlungen“.

Dienstvertrag: Siehe Anm. 278.

Direktversicherung: Siehe Anm. 304.

Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen: Von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen sind – soweit sie nicht entgegen § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG lediglich mündlich verabredet sind, s. FG Berlin v. 31.7.2000 – 8 K 8401/97, EFG 2000, 1324, rkr. – gesellschaftsrechtl. zulässig und uE auch stl. grds. anzuerkennen (s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, zur disquotalen Gewinnausschüttung; BFH v. 23.2.2005 – I R 44/04, zur disquotalen Einlage; vgl. auch BFH v. 27.5.2010 – VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865). Ob eine Gestaltung ausnahmsweise als missbräuchlich anzusehen ist, ist eine Frage des Einzelfalls (s. etwa BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, zum sog. inkongruenten Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens; v. 28.6.2006 – I R 97/05, GmbHR 2006, 1206 zum sog. Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren mit disquotaler Gewinnausschüttung). Die FinVerw. hatte inkongruente Gewinnausschüttungen stl. nur anerkannt, wenn für eine vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines oder mehrerer Gesellschafter für die KapGes. ursächlich sind, etwa wenn einem Gesellschafter im Hinblick auf zusätzliche Beiträge zum Gesellschaftszweck (zB unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Grundstücken oder unentgeltliche Übernahme der Geschäftsführung) eine Mehrbeteiligung am Gewinn der KapGes. eingeräumt wird. Keine wirtschaftlich beachtlichen Gesellschafterleistungen sollte dagegen vorliegen, wenn eine inkongruente Gewinnausschüttung mit einer inkongruenten Einlage verbunden wird (BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47). Der Frage einer stl. Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen und Einlagen kann auch im zeitl. Anwendungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens noch Bedeutung zukommen, etwa bei Anwendung eines „Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens unter Nutzung des Einlagekontos“ (s. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Disquotale (oder inkongruente) Gewinnausschüttung/Einlage“, bei der Besteuerung von BgA und Eigengesellschaften von jur. Personen des öffentlichen Rechts (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I. 2009, 1303 – Tz. 32) oder bei inkongruenten Ausschüttungen zugunsten eines Mitgesellschafters wegen dessen Leistungen zugunsten des Gesellschaft (Bay. LfSt. v. 29.8.2008, IStR 2009, 108, zu einem durch Private Equity Fonds an die Initiatoren gewährten „Carried Interest“).

Zur schenkungsteuerrechtl. Problematik disquotaler Einlagevorgänge und Gewinnausschüttungen s. Anm. 77.

Domizilgesellschaft: Zahlungen einer inländ. KapGes. an eine ausländ. Domizilgesellschaft können vGA darstellen, wenn die KapGes. deren betriebliche Veranlassung nicht darlegen kann (FG Ba.-Württ. v. 15.11.2001 – 6 K 398/99, nv., juris, rkr.). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde es Fremden gegenüber auch nicht hinnehmen, dass die von der KapGes. erwirtschafteten Gewinne durch überhöhte Preisauflagen auf Lieferantenrechnungen, Kommissionsgebühren oder Lizenzzahlungen auf eine zwischengeschaltete ausländ. Domizilgesellschaft verlagert werden (FG Münster v. 18.10.1999 – 9 K 5420/96 K, G, nv., juris, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10.6.1999 – 10 K 395/96, EFG 2000, 148, rkr.). Steht hinter einer ausländ. Domizilgesellschaft eine dem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person, können Leistungsbeziehungen zwischen der inländ. KapGes. und der ausländ. Domizilgesellschaft zu vGA führen (FG Nürnberg v. 2.12.1997 – I 254/96, GmbHR 1998, 896, rkr.). Zur Überlassung einer Geschäftschance an eine Domizilgesellschaft s. BFH v. 6.12.1995 – I R 40/95, BStBl. II 1997, 118.

Dreiecksfälle: Zur korrespondierenden Behandlung von vGA und verdeckten Einlagen in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 350 ff., zur Auswirkung der verdeckten Einlage auf die AK der Beteiligung in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 6 s. Anm. 360, zur Systematik der Regelungen s. Anm. 54, zur Bedeutung s. Anm. 60.

Einlage, verdeckte: Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen der Körperschaft grds. nicht (Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 336). Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz enthält Abs. 3 Satz 4 für den Fall, dass sich der Einlagevorgang beim Gesellschafter gewinnmindernd ausgewirkt hat; die Regelung sichert eine materiell-rechtl. korrespondierende stl. Behandlung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene (s. Anm. 340 f.). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage s. Anm. 330 ff., zu Systematik und Bedeutung der Regelungen s. Anm. 54, 60, zur Behandlung von Dreiecksfällen s. Anm. 350 ff., 360.

Erbbaurecht: Mit der Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten einer KapGes. an einem dem GesGf. gehörenden Grundstück entfällt für einen zuvor zwischen denselben Beteiligten über dasselbe Grundstück geschlossenen Mietvertrag die rechtl. Grundlage. Wird die Miete dennoch neben dem Erbbauzins unverändert weitergezahlt, liegt eine vGA vor. Dabei ist es unbeachtlich, ob der Erbbauzins an sich oder die für die Grundstücksüberlassung als Summe aus Miete und Erbbauzins bezahlte Gesamtvergütung angemessen ist (FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1296/02, nv., juris, rkr.).

Erbschaft: Erbt eine KapGes. BV des Gesellschafter-Erblassers, kann eine vGA vorliegen, wenn der Anfall eines überschuldeten Nachlasses mit Rücksicht auf nahestehende Erben nicht ausgeschlagen wird (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; aA LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1180). Unbeachtlich ist, dass auch der ersatzweise berufene gesetzliche Erbe die Erbschaft ausschlagen könnte, wenn die Annahme durch die GmbH unabhängig von der Gesetzeshaltung aus gesellschaftlichen Motiven heraus erfolgt.

Feststellungslast bei verdeckter Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 85, 167.

Erwerb eigener Anteile: Siehe Anm. 261.

Finanzierungskosten: Aufwendungen, die mittelbar dazu dienen, gesellschaftl. veranlasste Leistungen zu (re-)finanzieren, sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230 = FR 2004, 1229, m. Anm. Gosch,

BFH-PR 2004, 443; v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; KAHLEN, GmbH-StB 2004, 295; BUCIEK, Inf. 2004, 732; zust. OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; diff. BRIESE, GmbHR 2005, 597 [605]).

Firmenjubiläum: Aufwendungen zur Bewirtung von Geschäftsfreunden gehören zum betrieblichen Bereich der KapGes., wenn alleiniger Anlass der Feierlichkeit ein Firmenjubiläum ist (glA SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 718 „Jubiläum“; vgl. auch BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359); zur Abzugsbegrenzung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG s. § 4 Anm. 1214 ff. Ist der Anlass der Feierlichkeit indes (auch nur teilweise) der persönlichen Sphäre des GesGf. zuzuordnen (Geburtstag, langjährige Firmenzugehörigkeit oÄ), sind die Aufwendungen auch dann vGA, wenn daran nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde und die leitenden Angestellten des Unternehmens teilnehmen (BFH v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359). Eine vGA liegt uE ferner dann vor, wenn an einem Firmenjubiläum nahezu ausschließlich Gesellschafter sowie ggf. deren Ehegatten teilnehmen (vgl. BFH v. 11.6.1963 – I 89/62, HFR 1963, 406, zu Aufwendungen einer Genossenschaft für die Bewirtung ihrer Genossen).

Firmenname: Siehe „Namensüberlassung“.

Forderungsverzicht: Siehe „Sanierung“.

Fortbildung: Aufwendungen für Kommunikationsseminare und Kurse zur Entwicklung der Persönlichkeit eines GesGf. sind vGA, wenn sie der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen sind. Dies ist uE der Fall, wenn Inhalt und Ziel des Fortbildungskurses in nicht unbedeutendem Ausmaß die Entwicklung der eigenen Persönlichkeit des Kursteilnehmers ist (ebenso FG Nürnberg. v. 10.9.1999 – I 308/97, EFG 1999, 1249, rkr.); s. auch „Auslandstagung“.

Garantieerklärung: Siehe „Patronatserklärung“.

Geburtstagsfeier: Aufwendungen der KapGes. für eine Geburtstagsfeier des GesGf. sind unabhängig von der Anzahl der eingeladenen Personen und von der Höhe der Aufwendungen auch dann vGA, wenn daran nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde, leitende Angestellte und andere ArbN des Unternehmens teilnehmen (stRspr., s. BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, FR 2004, 1277 = GmbHR 2004, 1350, mwN und Anm. GOSCH, StBp. 2004, 309; krit. SCHRÖDER, GmbHR 2004, 1353; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; s. ferner OFFERHAUS, DStR 2005, 446).

Gebühr für verbindliche Auskunft: Eine verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 AO zur stl. Behandlung eines die KapGes. betreffenden Sachverhalts ist stets auch von (allgemeinem) Interesse für den Gesellschafter, geht es doch um Belange „seiner“ Gesellschaft; eine hierfür nach § 89 Abs. 3–5 AO erhobene Gebühr ist daher grds. nicht aufzuteilen. Eine vGA kommt allenfalls in Betracht, wenn die KapGes. die Gebühr für eine verbindliche Auskunft übernimmt, die *ausschließlich* im Interesse des Gesellschafters liegt (etwa weil sie nur dessen Besteuerungssituation betrifft), oder wenn die KapGes. die volle Gebühr trägt, obwohl sich die verbindliche Auskunft auf verschiedene – trennbare – Fragestellungen mit eigenem, in die Gebührenhöhe eingeflossenen Gegenstandswert (vgl. § 89 Abs. 4 AO) bezieht, die einerseits die KapGes. und andererseits den Gesellschafter betreffen.

Geldbuße/-strafe: Eine gegenüber der KapGes. festgesetzte Geldbuße oder -strafe ist nichtabziehbare BA (§ 10 Nr. 3; § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG). Trägt die KapGes. den Aufwand für Strafen oder Geldbußen, die gegen den GesGf. festgesetzt wurden, führt dies (nur dann) nicht zu vGA, wenn

der Tatbestand in Ausübung einer Tätigkeit als Geschäftsführer oder als sonstiger Angestellter begangen worden ist; in diesem Fall kann es sich jedoch um Arbeitslohn handeln (FG Bremen v. 6.10.2005 – 1 K 55/03 (3), EFG 2006, 202, nrkr., Az. BFH VI R 47/06; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Geldbuße“; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 1140 „Strafen“; aA Nds. FG v. 7.12.1989 – VI 322/85, GmbHR 1990, 586, rkr.; KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Strafen“).

Genossenschaft: Siehe „Aktiengesellschaft“.

Genussrechte: Zu Ausschüttungen auf Genussrechte s. Anm. 170 ff., 230 ff.

Geschäftsberichte: Die Übernahme der Kosten für die Versendung von Geschäftsberichten stellt keine vGA dar (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Geschäftsberichte“; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 563 „Geschäftsberichte“).

Geschäftsführergehälter: Siehe Anm. 280 ff.

Geschenke: Aufwendungen für Geschenke an Gesellschafter sind vGA, sofern nicht auch die übrigen fremden ArbN des Betriebs unter sonst gleichen Umständen die gleichen Zuwendungen erhalten (glA KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Geschenke“, der zutr. darauf hinweist, dass Zuwendungen an Gesellschafter auch dann als vGA zu beurteilen sein dürften, wenn sie die Wertgrenze des § 4 Abs. 5 Satz Nr. 1 EStG nicht übersteigen).

Gesellschafterversammlung: Organisations-, Personal- und Raumkosten für Gesellschafterversammlungen (Hauptversammlung, General- bzw. Vertreterversammlung) sind betrieblich veranlasster Aufwand. Den Mitgliedern der Vertreterversammlung einer Genossenschaft oder eines VVaG können Fahrtauslagen, angemessene Sitzungsgelder und Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen ersetzt werden (BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273; BMF v. 26.11.1984, BStBl. I 1984, 591). Ersetzt jedoch eine KapGes., eine Genossenschaft oder ein VVaG den Gesellschaftern, Genossen oder Mitgliedern die Kosten für die Fahrt zur Teilnahme an der Hauptversammlung (oder Generalversammlung), liegt darin eine vGA (BFH v. 16.12.1955 – I 12/55 U, BStBl. III 1956, 43). Auch Ausgaben zur Bewirtung von Gesellschaftern, Genossen oder Mitgliedern anlässlich einer Hauptversammlung oder Generalversammlung sollen nur insoweit als BA anzuerkennen sein, als sie den Betrag von 25 DM (entspricht 12,78 €) je Gesellschafter, Genosse oder Mitglied nicht übersteigen. Darüber hinausgehende Ausgaben sollen vGA darstellen (so BFH v. 21.11.1961 – I 73/60 U, BStBl. III 1962, 89; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989 – II 133/87, EFG 1990, 443, rkr.; BMF v. 26.11.1984, BStBl. I 1984, 591; OFD Frankf. v. 17.6.1998, nv., juris; OFD Nürnberg. v. 20.4.1999, DB 1999, 1091). Es erscheint uE angebracht, die genannten Sätze im Zuge der allgemeinen Teuerung – zB auf 24 € entsprechend dem Tagessatz für Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. § 3 Nr. 16 EStG; R 39 Abs. 1 Satz 1 LStR 2005) – zu erhöhen (in diesem Sinne auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 870; s. allg. auch FEILER, GStB 2000, 408). Soweit Bewirtungskosten danach als betrieblich veranlasste Aufwendungen zu qualifizieren sind, ist in einem zweiten Schritt § 8 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG anzuwenden, wonach Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur iHv. 70 % der angemessenen Aufwendungen als BA abziehbar sind. Weiterhin sind die Bewirtungskosten vom BA-Abzug ausgeschlossen, sofern die Nachweis- und Aufzeichnungspflichten iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3, Abs. 7 EStG verletzt wurden.

Gewerbesteuerumlage: Für die – nur bis einschl. VZ 2001 gestaltungsrelevante (s. BERG/SCHMICH, FR 2003, 11; HERLINGHAUS, GmbHR 2002, 989; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496, und § 14 Anm. 83) – Frage, ob Organgesellschaften (OG) im Rahmen einer gewstrechl. Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG; s. § 14 Anm. 35) auch ohne EAV durch eine Steuerumlage des Organträgers (OT) mit GewSt. belastet werden konnten, ist zwischen zwei verschiedenen Ulagemethoden (s. auch § 14 Anm. 83) zu unterscheiden: Bei der sog. Verteilungsmethode wird der tatsächlich entstandene GewStAufwand nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel anteilig auf die OG und den OT umgelegt; damit werden die unmittelbaren Vorteile, die sich aus der gewstrechl. Organschaft und der im Organkreis erfolgenden Verrechnung der Erträge mit Verlusten insgesamt ergeben, auf alle Organschaftsbeteiligten verteilt. Bei der sog. Belastungsmethode (oder auch „Stand-alone-Methode“, s. BFH v. 7.11.2001 – I R 57/00, BStBl. II 2002, 369) werden der OG die hypothetischen Steuern belastet, die bei dieser entstanden wären, wenn sie keine OG, sondern als selbständiger GewStpfl. zu behandeln wäre, dh. etwaige organschaftliche Steuerminderungseffekte verbleiben allein beim OT. Grundsätzlich bedarf die gewinnmindernde Berücksichtigung einer Gewerbesteuerumlage bei der OG einer hinreichenden vertraglichen Grundlage (BFH v. 21.12.2004 – I R 107/03, BStBl. II 2005, 490, m. Anm. BOGENSCHÜTZ, BB 2005, 757; BMF v. 12.9.2002, DStR 2002, 1716; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 876 ff., mwN). Das FG Düss. (v. 5.7.2005 – 6 K 3842/02 K, F, EFG 2005, 1722, rkr., m. Anm. TROSSEN) ging ferner davon aus, dass die Passivierung einer Gewerbeertragsteuerumlage nach der sog. Belastungsmethode durch eine Organ-GmbH in einem gewstl. Organkreis auch bei vorheriger Vereinbarung mit dem (mittelbar) beherrschenden Gesellschafter und OT zu einer vGA führe, da die Belastung mit einer fiktiven Gewerbeertragsteuer eine ungerechtfertigte Benachteiligung der OG darstelle (uE nicht zweifelsfrei). Eine Inanspruchnahme der OG für die „eigene“ Gewerbeertragsteuer des OT oder aber für den „Verbrauch“ von mit „eigenen“ Gewerbeerträgen des OT verrechneten „eigenen“ Verlusten komme ebenso wenig in Betracht wie eine Inanspruchnahme für eine bloß fiktive und nicht tatsächlich erhobene Gewerbeertragsteuer der OG.

Gewinnabführung: Zur Frage des Vorliegens einer vGA bei fehlendem oder unwirksamem EAV im Rahmen eines „verunglückten“ Organschaftsverhältnisses s. BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, GmbHR 2008, 444; FG Köln v. 19.5.2004 – 13 V 1620/04, EFG 2004, 1792 = GmbHR 2004, 1404, rkr.; zum Organschaftsvertrag mit Vorgründungsgesellschaft s. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; zur Gewinnabführung aufgrund einer „verunglückten Organschaft“ s. BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24.

Gewinnausschüttungen: Finanzierungskosten für offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230; OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Gewinnausschüttungen“; WASSERMAYER, DB 2002, 2668; aA FG München v. 13.12.1993 – 15 K 2874/90, EFG 1994, 998, rkr., mit uE zu Recht abl. Anm. MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938; BRIESE, GmbHR 2005, 597).

Geschäftschancen: Siehe Anm. 307 ff.

GmbH & Co. KG: Siehe Anm. 317.

Gründerlohn: Siehe Anm. 250.

Gründungsgesellschaft: Der Grundsatz, dass Vertragsbeziehungen zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden können, wenn sie von vornherein klar vereinbart sind, gilt auch für sog. Gründungsgesellschaften, dh. für Gesellschaften, die zwischen der Gründung der KapGes. (Abschluss des Gesellschaftsvertrags) und der Eintragung ins Handelsregister bestehen (BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247).

Gründungskosten: Siehe Anm. 250.

Gutachten: Lässt eine KapGes. ein Gutachten zur Ermittlung ihres Unternehmenswerts erstellen, um auf diese Weise ihre eigene Veräußerung durch den Gesellschafter vorzubereiten, stellt die Übernahme der Gutachterkosten durch die KapGes. eine vGA an den Gesellschafter dar (BFH v. 17.5.2000 – I R 79/99, BStBl. II 2000, 480).

Haftung: Haftet die KapGes. für Handlungen des GesGf., kann eine vGA darin liegen, dass die KapGes. auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Regresszahlung verzichtet. Die Behandlung des Verzichts als vGA setzt allerdings die Entstehung eines zivilrechtl. Schadensersatzanspruchs voraus, der ohne den Verzicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu aktivieren wäre (BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Haftet der GesGf. – etwa nach §§ 69, 71 AO –, kann der Verzicht auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Ausgleichszahlung der KapGes. verdeckte Einlage sein (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Haftung“).

Handelsvertretung: Eine Handelsvertretung kann handelsrechtl. auch in Form einer GmbH geführt werden. Da nach § 84 Abs. 3 HGB die Vorschriften des Handelsvertreterrechts auch für Untervertreter gelten, kann sich der HV auch eines selbständigen Untervertreters in Form einer GmbH bedienen, an der er selbst (oder nahe Angehörige) beteiligt ist (BFH v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl. II 1999, 119, m. Anm. GOSCH, StBp. 1999, 79). Verzichtet die Vertreter-GmbH zugunsten ihres Gesellschafters auf einen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB, kann eine vGA vorliegen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Vertreterstätigkeit“; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 666 „Handelsvertreter-GmbH“; s. auch KÄBISCH, IStR 2001, 325; FAIX/WANGLER, IStR 2001, 65, zur Vertriebsumstellung vom Vertragshändler zum Kommissionär; BOSTELL, StbJb. 2001/2002, 201 [212 ff.] zu Funktionsverlagerungen im Konzern; s. ferner BFH v. 21.12.2005 – I B 80/05, BFH/NV 2006, 825, zu überhöhten Entgelten für die Übertragung von Handelsvertreterverträgen; Nds. FG v. 18.11.2004 – 6 K 350/02, nv., juris, rkr., zur Teilhabe einer GmbH am Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters, wenn diese als Untervertreterin tätig wird und den Kundenstamm aufgebaut hat).

Hauptversammlung: Siehe „Gesellschafterversammlung“.

Hinterbliebenenversorgung: Siehe Anm. 302.

Hinzuschätzungen: Werden der KapGes. im Rahmen einer Ap. nicht versteuerte Einnahmen hinzugeschätzt, ist die Annahme einer vGA an den Gesellschafter grds. nur gerechtfertigt, wenn die Einnahmen diesem auch zugeflossen sind. Dies ist nicht der Fall bei bloß formalen Mängeln in der Kassenführung bzw. festgestellten Kassenfehlbeträgen sowie Fehlbuchungen (dann nur Abzugsverbot gem. § 160 AO; s. BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208; v. 2.6.2006 – I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687; v. 18.5.2006 – III R 25/05, GmbHR 2006, 884; s. auch FG München v. 25.1.2000 – 7 K 5220/97, nv., juris, rkr., zur sog. Bargeld-Verkehrsrechnung) oder für den Fall, dass sich die Einnahmen auf

einem nicht in der Buchführung erfassten Konto der KapGes. befinden oder für BA (Wareneinkauf ohne Beleg, Schmiergeldzahlungen) verwandt worden sind (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Hinzuschätzungen“). Ist die Buchführung auch materiell unrichtig, gelten für die Annahme einer vGA zugunsten des Gesellschafters die Grundsätze des geminderten Beweismaßes (BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221). Lässt sich der Verbleib nicht gebuchter BE nicht feststellen, kann das Gericht insbes. dann zu dem Schluss kommen, dass die zusätzlichen Einnahmen an den/die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt wurden, wenn dort ungeklärte Vermögenszuwächse zu verzeichnen sind. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass ein GesGf. Fehlbeträgen, die nicht an ihn selbst geflossen, sondern bspw. von Mitarbeitern unterschlagen worden sind, nachgehen und ggf. Strafanzeige erstatten würde. Ist der Verbleib nicht gebuchter BE unaufklärbar, geht dieser Umstand nach den Grundsätzen der Beweisrisikoverteilung grds. zulasten des Gesellschafters (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160). Es müssen uE aber zumindest Anhaltspunkte vorliegen, die die Vermutung einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen (ebenso FG Düss. v. 23.4.2002 – 6 K 3453/99 K, G, F, EFG 2003, 342, rkr.: angeblicher Diebstahl von Bargeld im Ausland als vGA; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 509; Gosch, StBp. 2005, 26); ein reines non liquet kann nicht zulasten des Gesellschafter gewertet werden. Dies gilt im Übrigen auch, wenn der Gesellschafter entgegen gesetzlichen Verpflichtungen an der Sachverhaltsaufklärung nicht mitwirkt (uE zu großzügig BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221, zu vGA aufgrund ungeklärter Vermögenszuflüsse beim Alleingesellschafter-Gf.).

Incentive-Reisen: Wird einer KapGes. von dritter S. (Lieferant, Vertragspartner oÄ) eine Incentive-Reise zugewendet, an der die GesGf. teilnehmen können (und sollen), ist dieser Vorgang auf der Ebene der Gesellschaft gewinnneutral. Nimmt der GesGf. das Reiseangebot wahr, führt dies auch dann nicht zur vGA, wenn es an einer vertraglichen Vereinbarung darüber, dass solche Reisen den GesGf. zustehen sollen, fehlt (FG München v. 14.5.2002 – 6 K 776/01, EFG 2002, 1122, rkr.; Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 910; aA BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192 unter 2a bb; s. auch Jorczyk, GmbHR 2002, 321); beim GesGf. liegt indes eine lstopf. Sachzuwendung vor (FG Saarl. v. 14.7.1992 – 1 K 91/92, EFG 1992, 765, rkr.).

Invaliditätsversorgung: Siehe Anm. 302.

Jubiläum: Siehe „Firmenjubiläum“.

Kapitalerhöhung/Kapitalerhöhungskosten: Siehe Anm. 255.

Kapitalertragsteuer: Zu den Auswirkungen der vGA auf die KapErtrSt. s. Anm. 220.

Kapitalherabsetzung: Siehe Anm. 255.

Kassenfehlbeträge allein begründen kein zwingendes Indiz für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrunen (BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208); s. auch „Hinzuschätzungen“.

Kfz.-Nutzung: Eine vertraglich nicht geregelte oder vertragswidrige private Kfz.-Nutzung durch den (beherrschenden oder nicht beherrschenden) Geschäftsführer einer KapGes. kann in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellen. Der Vorteil ist nicht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1 % des Listenpreises, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II

2012, 260). Andererseits kann im Fall einer nachhaltigen vertragswidrigen Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. im Einzelfall auch Arbeitslohn anzunehmen sein, weil dann der Schluss nahe liegt, dass eine Nutzungsbeschränkung oder ein Nutzungsverbot nicht ernstlich gewollt sind, sondern lediglich „auf dem Papier stehen“. Darüber hinaus kann eine nachhaltige, von schriftlichen Vereinbarungen abweichende Privatnutzung auch auf eine anderweitige konkludente Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung hindeuten, wenn entsprechend einer solchen Vereinbarung tatsächlich verfahren wird (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645). Unterbindet die KapGes. die unbefugte Nutzung durch den GesGf. nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung (vGA oder Arbeitslohn) bedarf dann der wertenden Betrachtung im Einzelfall (BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266). Die FinVerw. erkennt die Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nur im Falle des Nachweises einer zeitnahen Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der LSt. (und ggf. der Sozialversicherungsbeiträge) durch die KapGes. an (BMF v. 3.4.2012, BStBl. I 2012, 478; s. auch „Aufwendungsersatz“ und Anm. 150).

Know-how: Siehe Anm. 309 (Geschäftschancen).

Körperschaftsteuererhöhung: Siehe „Ausschüttungsbelastung“.

Kongress: Siehe „Auslandstagung“.

Konzernumlage: Siehe „Umlage im Konzern“.

Konzessionsabgaben: Unangemessene Konzessionsabgaben können vGA sein, wenn deren Empfänger unmittelbar oder mittelbar am leistenden Unternehmen beteiligt ist. Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Konzessionsabgaben ist der allgemeine Maßstab des Fremdvergleichs zugrunde zu legen: Der konzessionierte Betrieb darf dem Konzessionsempfänger durch die Konzessionszahlungen keine Vermögensvorteile zuwenden, die er unter sonst gleichen Umständen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196, m. Anm. KAHLEN, GmbH-StB 2005, 258; s. auch BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; BUCIEN, StWa. 2005, 730; GOSCH, BFH-PR 2005, 416; HEGER, jurisPR-SteuerR 37/2005).

Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen: Die Regelungen über das „materielle Korrespondenzprinzip“ in Abs. 3 Sätze 4-6 sind im Zusammenhang mit den – ebenfalls die materielle Korrespondenz regelnden – Vorschriften zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Anteilseigner in § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Halbs. 2 EStG und den Bestimmungen über die formelle Korrespondenz in § 32a KStG zu sehen, mit denen erstmals die Gesellschaftsebene mit der Gesellschafterebene hinsichtlich der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen normativ verknüpft wurde (instruktiv: DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502); nach dem Willen des Gesetzgebers sollen die genannten Bestimmungen Besteuerungslücken verhindern, die dadurch entstehen können, dass eine verdeckte Einlage, die sich nicht auf die Höhe des Einkommens der KapGes. auswirkt, das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (sog. „weiße Einkünfte“). Zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 60, zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen s. Anm. 340 f. und zur Rechtsfolge des Korrespondenzprinzips s. Anm. 345.

Kostenersatz: Siehe „Aufwendungsersatz“.

Kostenumlage: Verwaltungs- oder Beratungstätigkeiten können mittels Kostenumlage auf andere – zumeist „verwandte“ – Gesellschaften übertragen werden, soweit die Dienstleistungen der Verwaltungs- oder Beratungsgesellschaft angemessen entgolten werden; s. näher „Umlage im Konzern“. Zur Gewerbesteuerumlage s. dort.

Kreativleistungen: Siehe „Beratungsleistungen“.

Lästiger Gesellschafter: Von einem „lästigen Gesellschafter“ spricht man, wenn ein Gesellschafter durch sein Verhalten das Unternehmen wesentlich schädigt, so dass es im betrieblichen Interesse ist, dass er aus der Gesellschaft ausscheidet (s. BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438, mwN). Nach diesen Grundsätzen ist die Abfindung eines lästigen Gesellschafters vGA, wenn es nur um einen Streit zwischen den Gesellschaftern geht und nur die Gesellschafter sich gegenseitig lästig sind. Befreit die KapGes. ihre(n) verbleibenden Gesellschafter von der Last des lästigen Mitgesellschafters dadurch, dass sie dem ausscheidenden Gesellschafter ohne sonstige Gegenleistung eine Abfindung zahlt, so deckt sie eine ihrem eigenen Betrieb fremde Schuld ihres Gesellschafters ab (vgl. FG Sachs.-Anh. v. 29.4.2003 – 3 V 74/02, EFG 2003, 1267, rkr., mwN und Anm. RÄTKE, UM 2004, 100). Ein Minderheitsgesellschafter kann nicht im genannten Sinne „lästig“ sein, weil er durch seinen geringen Einfluss die KapGes. nicht gefährden kann (BFH v. 9.8.1963 – VI 72/60 U, BStBl. III 1963, 454; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 489).

Lieferbeziehungen: Siehe Anm. 262 f.

Liquidation: Siehe Anm. 256.

Lizenzvertrag: Siehe Anm. 267.

Lösegeld: Lösegeldzahlungen, die eine KapGes. für die Freilassung ihres Gesellschafters oder Geschäftsführers zum Schutz von dessen Familie leistet, sind auch dann vGA, wenn die Entführung auf einer Dienstreise stattgefunden hat (BFH v. 22.2.2001 – I B 132/00, BFH/NV 2001, 1408).

Lohnsteuer: Wendet eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine vGA in Form von Gehaltszahlungen zu, können die hierauf abgeführten LStBeträge nicht fiktiv als abgeführte KStBeträge behandelt werden. Die an den Gesellschafter gezahlten Gehälter sind deshalb in Höhe ihrer Bruttobeträge als vGA anzusehen und nicht um die LSt. zu kürzen (FG Hamb. v. 2.12.1988 – II 183/88, EFG 1989, 138, rkr.).

Management-buy-out: Wird ein Unternehmen im Wege des Management-buy-out durch seine bisherigen leitenden Angestellten gekauft und anschließend fortgeführt, kann eine verkürzte Probezeit für die Erteilung einer Pensionszusage ausreichen; eine vGA entsteht dann nicht (BFH v. 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670).

Mandantenstamm: Siehe Anm. 256, 269, 313.

Miet- und Pachtverhältnisse: Siehe Anm. 269.

Namensüberlassung: Die Vergütung, die eine KapGes. ihrem Gesellschafter für die Überlassung seines (bürgerlichen) Namens zur Firmenbildung gewährt, führt regelmäßig zu einer vGA (BFH v. 17.4.1956 – I 332/55 U, BStBl. III 1956, 180). Die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen stellt demgegenüber idR einen sog. Rückhalt im Konzern dar, für den Lizenzentgelte nicht verrechenbar sind; gleichwohl entrichtete Entgelte stellen vGA dar. Ist der Konzernname jedoch zugleich als Markenname oder Markenzeichen geschützt, ist die Entgeltlichkeit der Einräumung und damit auch die

Verrechenbarkeit der geleisteten Zahlungen im Konzernverbund strechtl. zu berücksichtigen, soweit der überlassenen Marke ein eigenständiger Wert zukommt und die Überlassung unter den gleichen Umständen und Bedingungen wie bei einem fremden Dritten erfolgt (BFH v. 9.10.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140).

Nießbrauch: Voraussetzung für die Anerkennung eines Nießbrauchs ist auch im Verhältnis zwischen KapGes. und Gesellschafter eine klare, eindeutige und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführte Abrede. Hieran fehlt es etwa, wenn eine Nießbrauchsentgeltsvorauszahlung ohne ausdrückliche Verrechnungsabrede geleistet wird (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164). Aus dem Grundsatz der Zurechnung von Erträgen an den Vorbehaltsnießbraucher folgt nicht, dass auch evtl. Vermögensvorteile im Rahmen einer festgestellten vGA diesem zuzurechnen sind (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605).

Non-Profit-Unternehmen: Die Tätigkeit einer KapGes. ist grds. auf Gewinnerzielung ausgerichtet; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde für Leistungen stets – auch im Verhältnis zum Gesellschafter – neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen. Andererseits beinhaltet Abs. 3 Satz 2 keine allgemeine Ermächtigung zur pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben. Korrekturen sind vielmehr nur erforderlich, wenn Verlust oder Gewinnlosigkeit ertragstl. unbeachtliche Beweggründe zugrunde liegen. Selbst die satzungsmäßige Gewinnlosigkeit einer KapGes. kann nur dann zu vGA führen, wenn für den Verzicht auf angemessene Gewinnaufschläge gesellschaftliche Gründe maßgebend sind (BFH v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502). vGA wurden bejaht durch: BFH v. 17.5.2000 (I R 79/99, BStBl. II 2000, 480, zur Übernahme von Aufwendungen für die eigene Veräußerung); v. 2.2.1994 (I R 78/92, BStBl. II 1994, 479); v. 19.3.1975 (I R 137/73, BStBl. II 1975, 722, zur gewinnlosen Einkaufsgesellschaft); FG Hamb. v. 18.1.2006 (V 302/01, EFG 2006, 1283, rkr., zu dauerdefizitärem Turniersport im Interesse der Gesellschafter); FG Köln v. 23.6.2004 (13 K 403/02, EFG 2004, 1715, rkr., zu einer Gesellschaft, die ausschließlich zur Befriedigung der Interessen ihres einzigen [öffentlich-rechtl.] Gesellschafters und nicht aus eigenem Gewinnstreben handelte, m. Anm. NEU, EFG 2004, 1721). Zu gesetzlichen Neuregelung betreffend strukturell dauerdefizitäre kommunale Eigenbetriebe gewerblicher Art, deren satzungsmäßige Gewinnlosigkeit im öffentlichen Interesse liegt, s. Anm. 27 f.

Organschaft: Siehe Anm. 311.

Pachtvertrag: Siehe Anm. 269.

Parteispenden: Zuwendungen einer KapGes. an politische Parteien können strechtl. auch dann nicht als vGA gewertet werden, wenn sie ohne konkrete Gegenleistung zur Förderung allgemeiner politischer Ziele gewährt werden (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220).

Partiarisches Darlehen: KapGes. und Gesellschafter können partiarische Darlehensvereinbarungen schließen; gezahlte Darlehenszinsen stellen bei vereinbarungsgemäßer Durchführung des wirksamen Vertrags keine vGA dar, soweit sie nicht ausnahmsweise außerhalb einer fremdüblichen Bandbreite liegen (Nds. FG v. 18.8.1994 – VI 243/89, nv., juris, rkr.).

Patente: Siehe Anm. 267.

Patronatserklärung: Mit einer Patronatserklärung will ein Unternehmen die Kreditwürdigkeit eines anderen Unternehmens, an dem es beteiligt ist oder dem es sonst nahesteht, gegenüber deren Kreditgebern erhöhen. Patronatserklärungen sind nicht formgebunden und können daher im Rahmen der Vertragsfreiheit mit unterschiedlichem rechtl. Gehalt ausgestattet sein; dementsprechend können sie unterschiedliche Tragweite und Rechtsfolgen haben. Die Patronatserklärung ist eine Sammelbezeichnung, die Erklärungen umfasst von losen, zu nichts verpflichtenden Zusagen mit Goodwill-Charakter wie Bescheinigungen der Seriosität und Bonität der Tochtergesellschaft bis hin zu Verpflichtungen mit Garantie- oder bürgerschaftsähnlichem Inhalt. Entsprechend dieser Bandbreite gliedert man die Patronatserklärungen in sog. „harte“, dh. rechtl. verpflichtende Patronatserklärungen, und in sog. „weiche“ Erklärungen, nämlich unverbindliche, ohne Rechtsbindungswillen ausgesprochene Absichten, die eine bestimmte Geschäfts- oder Beteiligungspolitik der Muttergesellschaft in Aussicht stellen (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1996 – 10 K 156/93, EFG 1997, 456, rkr., mit Anm. EFG Beil. 4/1997, 15; MICHALSKI, WM 1994, 1229). Weiche Patronatserklärungen begründen keine rechtl. Verpflichtung und lösen damit auch keine Provisionspflicht aus, denn die Abgabe einer weichen Patronatserklärung gehört typischerweise zu den Vorteilen, die sich schon aus der Konzernzugehörigkeit einer Gesellschaft ergeben und deshalb kein eigenes Leistungsentgelt rechtfertigen. Gleichwohl erbrachte einmalige oder laufende Gegenleistungen der Tochtergesellschaft führen uE zur Annahme von vGA. Etwas anderes kann für harte Patronatserklärungen gelten, etwa wenn die Kreditwürdigkeit einer Konzerngesellschaft durch eine verpflichtende Konzernbürgschaft oder auch nur durch eine im Jahresabschluss zu vermerkende Patronatserklärung erhöht wird; in diesem Fall liegt dem eine über den Rückhalt im Konzern hinausgehende Assistenzleistung zugrunde, die entgeltspflichtig ist und daher auch von der Tochtergesellschaft entgolten werden darf (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1996 – 10 K 156/93, EFG 1997, 456, rkr., s. auch BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 4). Wird eine Patronatserklärung von der Muttergesellschaft ausschließlich aufgrund ihrer Stellung als alleinige Anteilseignerin der Tochtergesellschaft abgegeben, ist die spätere Übernahme der Verbindlichkeiten oder Verluste der Tochtergesellschaft nicht durch den Betrieb der Muttergesellschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (FG Düss. v. 13.5.1997 – 6 K 7941/93 K, V, F, BB, nv., juris, rkr., zu einer dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Erklärung; s. auch BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zur Garantieerklärung zugunsten einer Konzerngesellschaft als – zusätzliches – Eigenkapital; FG Düss. v. 17.7.1996 – 14 K 2511/92 E, EFG 1996, 1035, rkr., zu Zahlungen aufgrund einer Patronatserklärung als nachträgliche AK einer wesentlichen Beteiligung; BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384, zur Passivierung von Verbindlichkeiten aus einer Patronatserklärung). Für Liquiditätszusagen des Gesellschafters einer GmbH gelten uE die gleichen Grundsätze (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Patronatserklärungen“; s. auch WIEDEMANN/HERMANN, ZIP 1994, 997).

Pensionszusage: Siehe Anm. 297 ff.

Praxiswert: Siehe Anm. 313 (Mandantenstamm).

Preisnachlässe (Umsatzrückvergütungen, Rabatte, Boni und Skonti) sind vGA, wenn sie – unter vergleichbaren Umständen – nicht auch anderen Kunden gewährt werden. Besondere Preisnachlässe zugunsten eines Gesellschafters können allerdings dann gerechtfertigt sein, wenn dieser Hauptabnehmer der KapGes. ist (BFH v. 16.4.1980 – I R 75/78, BStBl. II 1981, 492), diesem besondere

Vertriebskosten entstanden sind (BFH v. 4.5.1977 – I R 162, 163/76, BStBl. II 1977, 765) oder der Preisnachlass vor allem durch die hohe Abnahme zu erklären ist (BFH v. 9.11.1988 – I R 335/83, BStBl. II 1989, 510). Denn die KapGes. braucht ihren Gesellschafter auch nicht schlechter zu behandeln als einen fremden Dritten. Auf der anderen S. führen Preisnachlässe des Gesellschafters zugunsten seiner KapGes. nur dann zu einer verdeckten Einlage, wenn ein Nichtgesellschafter bei der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (vgl. BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86); s. auch H 36 V. „Waren“ KStH.

Rabatt: Siehe „Preisnachlässe“.

Rechtsberatungskosten: Siehe „Beratungsleistungen“.

Reisen: Siehe „Auslandstagung“ und „Incentive-Reisen“.

Repräsentation: KapGes. können Aufwendungen zu betrieblichen Repräsentationszwecken tätigen (Abhaltung repräsentativer Veranstaltungen, Unterbringung von Gästen in repräsentativen Räumen, etc.); die hierfür aufgewandten Kosten sind – ggf. nach § 4 Abs. 5 EStG (teilweise) nicht abzichbare – BA (s. auch Anm. 69). vGA liegen in diesem Zusammenhang nur vor, wenn die hierfür aufgewandten Kosten dem Eigenrepräsentationsbedürfnis eines Gesellschafters dienen (BFH v. 19.4.1972 – I R 62/70, BStBl. II 1972, 594).

Sachdividende: Im Rahmen der Gewinnausschüttung einer KapGes. kann der Gesellschafter auch mit Sachwerten (Vermögensgegenständen, WG; sog. Sachdividende) befriedigt werden (s. § 58 Abs. 5 AktG; s. allg. CREZELIUS, FS Korn, 2005, 273). vGA können im Zusammenhang mit Sachdividenden insbes. durch eine damit verbundene Auskehr stiller Reserven entstehen, da diese nicht vom Gewinnanspruch des Gesellschafters umfasst sind (vgl. BFH v. 26.1.1972 – I R 93/70, BStBl. II 1972, 547; KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Sachdividende“ Rn. 14; ORTH, WPg 2004, 777 [841, 843]; HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2002, 1157; PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; s. ergänzend auch SCHULZE-OSTERLOH, FS Priester, 2007, 749).

Sanierung: Werden einer KapGes. Schulden zum Zweck der Sanierung erlassen, führt dies beim bisherigen Gläubiger zu außerordentlichem Aufwand und beim bisherigen Schuldner zu Ertrag; letzterer kann im Wege von Billigkeitsmaßnahmen gestundet oder erlassen werden (s. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 – Tz. 7 f.). Ist der Schuldner durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt eine verdeckte Einlage vor (BFH v. 15.10.1997 – I R 103/93, BFH/NV 1998, 572; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652: verdeckte Einlage der Gesellschafter einer GmbH durch Forderungsverzicht einer personenidentischen KG; Hess. FG v. 20.7.1995 – 4 V 364/95, EFG 1995, 960, rkr.; FG Münster v. 9.7.2002 – 1 K 430/99 F, EFG 2003, 30, rkr.: Forderungsverzicht zwischen verbundenen Unternehmen). Verzichtet die KapGes. ohne betrieblichen Anlass zugunsten eines Gesellschafters auf eine Forderung, um dessen „Sanierung“ zu unterstützen, führt dies zu vGA, wenn der Anspruch zivilrechtl. bestand (BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571, zur vGA einer inländ. KapGes. an die ausländ. Muttergesellschaft durch Verzicht auf einen Anspruch gegen eine ausländ. Schwestergesellschaft) oder zumindest vom Dritten im Wege des Vergleichs anerkannt worden war (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 8/78, BStBl. II 1981, 260). Eine vGA liegt jedoch nicht vor, wenn eine KapGes. gegenüber dem Gesellschafter (oder auch einer Firma, an der ihr alleiniger Gesellschafter beteiligt ist) auf eine Forderung verzichtet, und der Verzicht

durch wirtschaftliche Interessen der GmbH bedingt ist (FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1995 – 4 K 1587/93, EFG 1995, 1074, rkr.). Ein Forderungsverzicht kann aber auch teilweise betrieblich und teilweise gesellschaftlich veranlasst sein, etwa wenn die übrigen Gläubiger zwecks Sanierung nur auf die Hälfte ihrer Forderungen verzichten, der Gesellschafter jedoch in voller Höhe (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Sanierung“; BEISER, Stuw 1996, 62; WEBER-GRELLET, BB 1995, 243). Auch im Falle eines Rangrücktritts (vgl. § 19 Abs. 2 InsO nF) iVm. mit einer schädlichen Besserungsklausel (vgl. § 5 Abs. 2a EStG) kann im Einzelfall eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und mithin eine vGA oder eine verdeckte Einlagen vorliegen, etwa wenn die KapGes. Zinsen auf ein ausbuchtes Darlehen entrichtet oder ein noch werthaltiges Darlehen nach Rangrücktritt ausgebucht wird (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, unter II. 1. b) ee) (1) a. der Gründe [= Rz. 31]; krit. NEUMANN, GmbH-StB 2009, 192; s. auch WÄLZHOLZ, GmbH-StB 2009, 75).

Satzungsklausel: Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Satzungsklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 223.

Schmiergelder: Sind von einer KapGes. gezahlte Schmiergelder nach § 160 Abs. 1 AO nicht als BA zu berücksichtigen oder dürfen sie nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG den Gewinn nicht mindern, liegt schon mangels einer Auswirkung auf das Einkommen keine vGA vor. Eine vGA kann allerdings vorliegen, wenn Schmiergeldzahlungen lediglich vorgetäuscht werden und Entnahmen des GesGf. verdecken sollen (FG Düss. v. 20.11.1978 – II 115/74 E, EFG 1979, 345, rkr.). Nimmt der GesGf. einer KapGes. Schmiergeldzahlungen entgegen, ist eine vGA anzunehmen, wenn die KapGes. ihren Anspruch auf Herausgabe der Schmiergelder gegenüber dem GesGf. nicht alsbald geltend macht (BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Sächs. FG v. 28.9.2004 – 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074, rkr.; vgl. auch OLG Düss. v. 25.11.1999, DStR 2001, 716, zur Herausgabepflicht für vereinnahmte Schmiergelder).

Schuldübernahme: Die Tilgung von Schulden des Gesellschafters mit Mitteln der Gesellschaft ist regelmäßig vGA (BFH v. 12.11.2003 – I B 7/03, BFH/NV 2004, 668, mwN; s. auch BUCIEK, Stbg. 2005, 60), soweit die KapGes. nicht gleichzeitig werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert (BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846).

Schwestergesellschaft: Siehe Anm. 315.

Sicherheitsaufwand für den (allgemeinen) Schutz von Personen und Sachen auf dem Betriebsgelände der KapGes. sind in aller Regel betrieblich veranlasst. Übernimmt die KapGes. Kosten für den Personenschutz des (nicht geschäftsführenden „Nur“-)Gesellschafters, liegen vGA vor (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Sicherheitsaufwendungen“; KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Personenschutz“). Etwas anderes gilt uE für einen im Einzelfall erforderlichen Personenschutz eines geschäftsführenden Gesellschafters, da dessen Schutz im Interesse der KapGes. erfolgt (glA SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 1204 „Terroristenschutz“; enger RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Sicherheitsaufwendungen“); s. auch „Lösegeld“.

Spenden einer KapGes. an einen Verein, der dem Gesellschafter nahesteht oder in dem dieser Mitglied ist, können vGA sein, wenn die Zuwendung – etwa wegen ihrer Höhe – außerhalb des üblichen Spendenverhaltens der KapGes. liegt oder wenn die KapGes. anderen Spendenempfängern keine Spenden gewährt (BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988: besonderes Näheverhältnis).

nis zwischen dem Spendenempfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft; FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998 – 6 V 38/97, EFG 1998, 1488, rkr.; zur Ermittlung des üblichen Spendenrahmens vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849; v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586, zu Spenden einer Sparkasse an den Gewährträger). Eine vGA kann auch vorliegen, wenn ein Gesellschafter der KapGes. durch die Zuwendung der KapGes. eigene Spendenaufwendungen erspart (BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212 – Tz. 8) oder wenn der Verein eine Beteiligung an der KapGes. hält und Gewinne der KapGes. unter dem Deckmantel einer Spende an den Verein ausgeschüttet werden sollen (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1220; s. auch FG Ba.-Württ. v. 14.1.1999, nv., juris, rkr., zu Spenden an die Scientology Church als vGA, wenn sämtliche Gesellschafter Mitglieder dieser Kirche sind). Zahlungen einer KapGes. an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer gegenüber dem Gesellschafter ergangenen Aufl. nach § 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO sind vGA (glA Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1220; s. auch BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234); s. ferner „Sponsoring“.

Sponsoring: Sponsoringaufwendungen können betriebliche veranlasste (dh. in voller Höhe abziehbare) BA, beschr. abziehbare BA in Form von Spenden iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 oder iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abziehbare BA darstellen (s. § 4 EStG Anm. 973 ff.). Eine vGA kann in diesen Zusammenhang nur vorliegen, wenn die durch den Sponsoringaufwand bei der KapGes. eingetretene Vermögensminderung im Interesse eines Gesellschafters erfolgte, etwa wenn dieser dadurch eigene Aufwendungen als Förderer ersparen wollte (glA BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212 – Tz. 8). Zu Aufwendungen für sog. Social Sponsoring s. BFH v. 21.5.1997 – I B 6/97, BFH/NV 1997, 904; zu Anschaffung und Halten eines Pferdes zu Werbezwecken als vGA s. FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr.; zu Ausgaben einer Sparkasse im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an einer kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft s. BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, GmbHR 2006, 326; zur Spende einer GmbH an einen Förderverein einer Privatschule, in dem der GesGf. Mitglied ist und dessen Kind die Privatschule besucht, s. Schl.-Holst. FG v. 16.6.1999 – I 338/96, EFG 2000, 193, rkr.

Steuerberatungsgesellschaft: Zur Steuerberatungsgesellschaft im Konzern s. „Kostenumlage“; zu Steuerberatungskosten s. „Beratungskosten“.

Steuerhinterziehung: Die mit einer vGA einhergehende Vermögensminderung führt im Normalfall nicht zur Annahme einer Steuerhinterziehung (strenger FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Steuerhinterziehung“; diff. SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Anh. Rn. 1104 „Steuerhinterziehung“, mwN; s. auch WEIDEMANN, wistra 2007, 201). Eine andere Beurteilung ist geboten, wenn der Geschäftsführer und Alleingesellschafter einer GmbH Lizenzzahlungen der GmbH an eine andere KapGes., bei der er zusammen mit seinem Sohn (Alleingesellschafter) Geschäftsführer ist, aufwands erhöhend berücksichtigt und es sich bei den gezahlten „Lizenzzahlungen“ um ein Scheingeschäft handelt, das dem eigentlichen Zweck der Zahlungen (Befriedigung des eigenen Geldbedarfs) verschleiern soll (s. BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169).

Steuerklausel: Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Steuerklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 223.

Subunternehmer: Siehe „Beratungsleistungen“.

Tagung: Siehe „Auslandstagung“.

Tantieme: Siehe Anm. 289 ff.

Teilhaberversicherung: Von einer Teilhaberversicherung wird gesprochen, wenn eine LV Liquiditätsschwierigkeiten abdecken soll, die im Zuge eines Ausscheidens von Gesellschaftern und der notwendigen Auszahlung der Gesellschaftsanteile eintreten können. Dabei werden „echte“ und „unechte“ Teilhaberversicherungen unterschieden: In beiden Fällen ist das Leben eines Gesellschafters versichert; bei der „echten“ Teilhaberversicherung ist die Gesellschaft aber nicht nur Versicherungsnehmerin, sondern auch Bezugsberechtigte. Leistet die KapGes. Prämien für eine „echte“ Teilhaberversicherung, um das Unternehmen gegen Verluste durch das Ausscheiden eines GesGf. zu versichern, wird damit kein privates Interesse des Gesellschafters bedient, vielmehr ist der Abschluss der Versicherung allein auf ein betriebliches Interesse der Gesellschaft zurückzuführen. Der Gesellschafter wird durch den Vertrag nur insofern indirekt berührt, als sein Leben versichert ist. Eine vGA kann allenfalls bei Abschluss einer „unechten“ Teilhaberversicherung vorliegen, dh. wenn die Versicherung abgeschlossen wird, um vertragliche Verpflichtungen eines Gesellschafters zur Übernahme von Geschäftsanteilen beim Tod des anderen Gesellschafters abzusichern (RFH v. 19.10.1932, RStBl. 1933, 78; BMF v. 31.7.1991, StEd. 1991, 310) oder der Abschluss der Teilhaberversicherung im Todesfall des versicherten Gesellschafters eine Bezugsberechtigung der Erben vorsieht.

Telefonkosten, die der KapGes. aufgrund der (unentgeltlich gestatteten) privaten Telefonnutzung durch den Gesellschafter entstehen, sind grds. vGA. Ist der Gesellschafter auch Geschäftsführer oder ArbN der KapGes., liegt Arbeitslohn vor, wenn die private Telefonnutzung dienstvertraglich vereinbart ist und die Gesamtausstattung des Geschäftsführers im Übrigen angemessen ist. Zur Erstattung von Telefonkosten des Gesellschafters durch die KapGes. s. auch „Bagatellaufwendungen“.

„Tigerfall“: Zur Unterscheidung zwischen finaler Veranlassung und bedingender Verursachung für die Annahme einer vGA s. GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 285; SCHOLTZ, FR 1990, 350; FORSCHUNGSGRUPPE VIADRINA, BB 1996, 2436; STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633, mwN.

Trauerfeier: Die Übernahme von Kosten im Zusammenhang mit dem Tod eines Gesellschafters können im Einzelfall vGA darstellen. Werden etwa nach dem Tod eines GesGf. die üblicherweise entstehenden Kosten der Beerdigung oder einer sich anschließenden Trauerfeier von der KapGes. übernommen, so handelt es sich auch dann um eine vGA (an die „nahestehenden“ Erben des Gesellschafters), wenn neben den Angehörigen auch Angestellte und Geschäftsfreunde der Gesellschaft daran teilnehmen (BFH v. 31.7.1990 – I R 62/88, BStBl. II 1991, 28). Jedoch sind die Kosten für Kranz- oder Blumenspenden der KapGes., für eine von ihr geschaltete Todesanzeige, für eine gesonderte Beerdigungsfeier im Betrieb oder für ein im Betrieb ausgelegtes Kondolenzbuch nicht gesellschaftlich veranlasst (vgl. BFH v. 17.1.1956 – I 77/54 U, BStBl. III 1956, 94); dies gilt uE auch wenn der verstorbene Gesellschafter nicht – zB als Geschäftsführer – in der KapGes. tätig war (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Beerdigungskosten“; aA KLINGEBIEL in DJPW, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Beerdigungskosten“).

Treuhandverhältnisse: Die stl. Anerkennung eines Treuhandverhältnisses zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter erfordert eine klare, eindeutige und im Vorhinein abgeschlossene Treuhandvereinbarung, die

auch tatsächlich durchgeführt wird. An einer vereinbarungsgemäßen Durchführung eines Treuhandverhältnisses fehlt es, wenn das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treuhänders nicht als solches dargestellt wird (BFH v. 28.1.2004 – I B 71, 72/03, BFH/NV 2004, 915; v. 10.6.1987 – I R 149/83, BStBl. II 1988, 25); allerdings kann die buchtechnische Handhabung nur dann für oder gegen die Durchführung einer Treuhandabrede sprechen, wenn sie auf eine Entsch. des Geschäftsführungsorgans zurückgeht oder von diesem zumindest widerspruchslos zur Kenntnis genommen worden ist (BFH v. 28.2.2001 – I R 12/00, BStBl. II 2001, 468). Kann eine Einflussnahme der Geschäftsführung auf die Verbuchung nicht festgestellt werden, darf nicht ohne weitere Indizien auf die mangelnde Ernstlichkeit der getroffenen Treuhandabrede geschlossen werden. Liegt ein stl. anzuerkennendes Treuhandverhältnis vor, führt die treuhänderische Übertragung von WG vom Treugeber auf den Treuhänder oder eine spätere Rückübertragung weder zu vGA noch zu verdeckten Einlagen. Jedoch liegen vGA vor, wenn die KapGes. für ihre Treuhandtätigkeit kein angemessenes Entgelt erhält oder für eine Treuhandtätigkeit des Gesellschafters überhöhte Vergütungen zahlt (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Treuhanderschaft“).

Überstundenvergütungen und -zuschläge: Siehe Anm. 285.

Umlage im Konzern: Aufwendungen für Dienstleistungen im Konzern (zB Buchhaltung, Werbung, PR, Steuerberatung, Lizenzverwaltung, andere Verwaltungsaufgaben) können mittels Kostenumlage auf die die Leistung in Anspruch nehmenden Konzerngesellschaften umgelegt werden. Derartige Kostenumlagen sind zivilrechtl. zulässig (BGH v. 5.6.1975 – II ZR 23/74, NJW 1976, 191) und danach auch strechtl. grds. anzuerkennen, soweit die Ermittlung des Umlagebetrags ebenso wie der Umlageschlüssel einem Fremdvergleich standhalten und die Umlagevereinbarung auch tatsächlich durchgeführt wird (vgl. BFH v. 29.8.1984 – I R 68/81, BStBl. II 1985, 120 = GmbHR 1985, 166, zur Vergütung von Beratungsleistungen und Innenrevisionen gegenüber einer Zwischengesellschaft; s. auch DITZ, DB 2004, 1949; ENDRES/OESTREICHER, IStR Beihefter zu Nr. 15/2003, 1; EGGERS, IStR 2001, 308; BAUMHOFF, IStR 2000, 693; RAUPACH in RAUPACH/POHL, Verrechnungssysteme multinationaler Unternehmen, 1999, 166; RAUPACH, StuW 1990, 397; zu Konzernumlagen aus umsatzsteuerrechtl. Sicht s. FORSTER/MÜHLBAUER, DStR 2002, 1470; allg. zu grenzüberschreitenden Kostenumlagen im Konzern s. KUMPF/ROTH, Gewinnabgrenzung bei internen Leistungen zwischen deutschen und ausländischen Betriebsstätten, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Festschrift für Raupach, Köln 2006, 579 [597 f.], zur Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG mit Blick auf grenzüberschreitende Umlageverträge s. auch BLÜMICH/POHL, § 1 AStG Rz. 157; ENDRES/OESTREICHER, IStR Beihefter zu Nr. 15/2003, 1; DITZ/SCHNEIDER, DB 2011, 779). Fremdüblich ist ein Umlageschlüssel uE nur dann, wenn er sich sachgerecht an den tatsächlichen Verhältnissen orientiert. Insbesondere muss eine Umlage auf den tatsächlich angefallenen Kosten beruhen; eine pauschale Berechnung – etwa unter Zugrundelegung eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes der die Dienstleistung in Anspruch nehmen Gesellschaft, der keine unmittelbare Verbindung zu den angefallenen Kosten hat – kann die Annahme einer gesellschaftl. Veranlassung rechtfertigen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Kostenumlage“). Ist für die erbrachte Dienstleistung eine gesetzlich geregelte Gebührenordnung einschlägig, ist sie auch danach zu entgelten (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801 = GmbHR 1993, 748, zur konzernangehörigen Steuerberatungsgesellschaft; ebenso Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 945; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 844). Eine gesellschaftl.

Veranlassung liegt auch vor, wenn Entgelte für Leistungen im Rahmen konzernleitender Maßnahmen, die beherrschende Unternehmen üblicherweise zur Durchsetzung ihrer gesellschaftsrechtl. Befugnisse durchführen, entrichtet werden und damit lediglich Kosten von Beteiligungsakquisitionen, laufender Beteiligungsverwaltung oder von Beteiligungskontrolle von der Muttergesellschaft auf konzernangehörige Gesellschaften umgelegt werden sollen (BFH v. 19.3.1969 – I R 31/67, BStBl. II 1969, 497; v. 29.8.1984 – I R 68/81, BStBl. II 1985, 120; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 945). Die FinVerw. (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122) legt einen (uE zu) strengen Maßstab an die Anerkennung von Kostenumlagen an, etwa dann, wenn sie von einem ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sowohl eine antizipierte als auch eine laufende Prüfung verlangt, ob vergleichbare Leistungen im Wege der Einzelabrechnung leichter und günstiger als durch den Umlagevertrag zu erlangen sind und „nicht quantifizierbare Vorteile, die auf der Konzernzugehörigkeit beruhen,“ dabei unberücksichtigt bleiben müssen (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122 – Tz. 3.1), denn in der Praxis werden nicht selten die „nicht quantifizierbaren Vorteile“ den Geschäftsleiter dazu veranlassen, den Umlagevertrag weiterzuführen. Dem Ermessensspielraum des Geschäftsleiters ist dabei eine nicht zu geringe Bedeutung beizumessen; vGA können nur aus solchen Kostenumlagesystemen resultieren, bei denen die Grenzen des kaufmännischen Ermessens überschritten sind. Zu Unrecht geht die FinVerw. auch davon aus, dass ein Gewinnaufschlag auf die umzulegenden Aufwendungen im Hinblick auf den gemeinsamen Zweck des Pools und das Fehlen eines unternehmerischen Risikos für das leistungserbringende Unternehmen stl. nicht anerkannt werden könne (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122 – Tz. 2.2). Tatsächlich wird kein Unternehmen – insbes. nicht eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete KapGes. – die mit der Erbringung von Dienstleistungen verbundenen Risiken für ein anderes Unternehmen – sei es konzernangehörig oder nicht – ohne einen Gewinnzuschlag übernehmen. Gewinnzuschläge innerhalb angemessener Bandbreiten führen daher uE nicht zu vGA (ebenso GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 946; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Kostenumlage“). Zur Gewerbesteuerumlage s. dort.

Umsatzsteuer: Zu Auswirkungen der vGA auf die USt. s. Anm. 219.

Umwandlung: Siehe Anm. 254.

Unerlaubte Handlungen: Eine KapGes. muss sich die Handlungen ihrer Organe – dh. die des Geschäftsführers (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; auch wenn es sich um einen Minderheitsgesellschafter handelt: BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733), des beherrschenden Gesellschafters (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484), des Bevollmächtigten (BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351) sowie die der Gesellschafter in ihrer Gesamtheit (dh. die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung) – zurechnen lassen, selbst wenn diese dabei ihre Kompetenzen überschritten haben oder die Handlung auf Vorgängen beruht, die eine Strafbarkeit auslösen (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; Untreue; v. 13.7.1994 – I R 112/93, BStBl. II 1995, 198; Untreue, Unterschlagung und Steuerhinterziehung; v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; Diebstahl; v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199). Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot verstößt (§ 40 AO; s. auch BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351). Eine Handlung ist der KapGes. auch dann zuzurechnen, wenn ihre Organe durch Tun oder Unterlassen einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person Dispositionsmöglichkeiten über das Gesell-

schaftsvermögen verschafft haben (BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; Treugeber; v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; Generalvollmacht; FG Köln v. 14.11.2002 – 10 K 3475/02, EFG 2003, 390, rkr.: faktische Geschäftsführung durch Ehemann der Geschäftsführerin; zweifelnd, aber uE unzut. FG Düss. v. 14.2.2005 – 10 V 6438/04 A(E), EFG 2005, 959, rkr.; aA GROH, DB 1995, 844, zur Veruntreuung). Diese Grundsätze gelten aber nicht unbeschränkt: Die Handlung eines die Gesellschaft nicht beherrschenden und auch nicht zum Geschäftsführer bestellten Gesellschafters, der weder die Geschäftsführer noch der oder die übrigen Gesellschafter zugestimmt haben, begründet regelmäßig keine vGA (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484; v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199). Darüber hinaus sind Unterschlagungen des Geschäftsführers einer Familien-GmbH, der nicht selbst Gesellschafter, aber Familienangehöriger eines Gesellschafters ist, dem Gesellschafter nicht als „mittelbare vGA“ zuzurechnen, wenn ihm die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers nicht bekannt waren und auch nicht in seinem Interesse erfolgt sind (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

Unterhaltsleistungen: Die Leistung von Unterhalt an die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb arbeitenden Vereinsmitglieder ist vGA, wenn der Gesamtwert der Leistung an das einzelne Mitglied den Marktwert der konkret erbrachten Arbeitsleistung übersteigt. Liegt der Wert der Unterhaltsleistung indes unter dem Wert der Arbeitsleistung liegt, liegt keine vGA vor (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357).

Unterstützungskasse: Zuwendungen von Konzernbetrieben an eine gemeinsame Unterstützungskasse können vGA sein, soweit dadurch Betriebszugehörige eines anderen Konzernbetriebs mit unzureichenden Zuwendungen begünstigt werden (BFH v. 29.1.1964 – I 209/62 U, BStBl. III 1965, 27).

Untreue, Unterschlagung: Siehe „Unerlaubte Handlungen“.

Urlaubsabgeltung/Urlaubsgeld: Siehe Anm. 286.

Verbindlichkeit: Sowohl das Eingehen einer Verbindlichkeit als auch die Erfüllung einer vermeintlichen Verbindlichkeit kann eine vGA darstellen, wenn bei Anwendung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die KapGes. weder die Verpflichtung hätte eingehen noch tatsächlich hätte erfüllen dürfen (BFH v. 5.7.1990 – I B 38/90, BFH/NV 1991, 121, zum Abschluss und zur Erfüllung eines Ergebnisabführungsvertrags).

Verdecktes Stammkapital (auch: verdecktes Nennkapital): Siehe Anm. 276.

Verein: vGA sind auch bei Vereinen möglich; es sind bei ihnen die Minderungen oder verhinderten Mehrungen ihres Vermögens, die sich auf das Einkommen auswirken, in keinem Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen stehen und durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst sind. Eine Veranlassung durch das Mitgliedschaftsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Verein einem Mitglied einen Vermögensvorteil zuwendet, den ein ordentlicher und gewissenhafter Vereinsvorstand einem Nichtmitglied nicht gewährt hätte (BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536: für Vorstandstätigkeit gezahlte Vergütungen als vGA; v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429).

Verlustgeschäfte: Es unterliegt der unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit einer KapGes., Risiken in Kauf zu nehmen und Geschäfte zu tätigen, die die Gefahr – auch erheblicher – Verluste in sich bergen. Tätigt eine KapGes. indes ohne angemessenes Entgelt verlustträchtige Geschäfte, die im privaten In-

teresse ihrer Gesellschafter liegen, führt dies zu vGA. Ob eine KapGes. ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, ist nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkunfterzielung und „Liebhaberei“ entwickelt worden sind (BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, betr. Einfamilienhaus; v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, betr. Segeljacht, m. Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, betr. Devisentermingeschäfte; FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; s. auch zur älteren Rspr. BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt).

Verlustübernahme: Die Übernahme von Risikogeschäften der Gesellschafter durch die KapGes. kann vGA (FG München v. 6.5.2002 – 7 K 4527/00, EFG 2003, 1268, rkr.; s. aber auch Saarl. FG v. 13.2.1981 – I 435-438/75, nv., juris, rkr., zur Inkaufnahme von vorübergehenden Verlusten auch im Interesse eines Gesellschafters) oder verdeckte Einlage sein (s. BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797, zur Verlustübernahme im Organkreis; v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494); s. ferner zur Wirksamkeit einer Vereinbarung über die Verlustübernahme bei fehlender notarieller Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister FG Köln v. 19.5.2004 – 13 V 1620/04, EFG 2004, 1792 = GmbHR 2004, 1404, rkr., m. Anm. KLEINERT, GmbHR 2004, 1407; zur Anerkennung einer Verlustübernahmeverpflichtung bei fehlendem eigenbetrieblichen Interesse s. Nds. FG v. 19.12.2003 – 1 K 576/01, EFG 2004, 769, rkr.

Vermittlungsgebühren: Eine KapGes., die Vertragsabschlüsse vermittelt, hat auch gegenüber einem Gesellschafter Gebühren in Rechnung zu stellen, wenn dieser die Vermittlungsleistung in Anspruch nimmt. Berechnet eine KapGes. gegenüber Dritten höhere Gebühren als gegenüber ihren Gesellschaftern, liegt nur dann keine vGA vor, wenn die von Außenstehenden erhobenen höheren Gebühren Mehrkosten bei der Bearbeitung von Anträgen dieser Kundengruppe gegenüber den im Zusammenhang mit Anträgen der Gesellschafter entstehenden Kosten ausgleichen sollen (BFH v. 3.3.1964 – I 319/61, HFR 1964, 299).

Verrechnungspreise, grenzüberschreitend: Siehe Anm. 262.

Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit: Eine vGA ist auch bei einem VVaG möglich (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989 – II 133/87, EFG 1990, 443, rkr.; SCHLOSSMACHER, DB 1999, 1573); s. auch „Gesellschafterversammlung“.

Verspätungszuschlag: Ein Verspätungszuschlag, den die KapGes. wegen verspäteter Abgabe einer KapErtrStAnmeldung zu entrichten hat, ist abziehbare BA. Der Umstand, dass der Verspätungszuschlag maßgebend auf der gesetzlichen Verpflichtung zum StAbzug beruht, schließt die Annahme einer vGA aus (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 543).

Vertragskosten: Es gilt der allgemeine Grundsatz, dass Kosten eines zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter geschlossenen Vertrags, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht zulasten der KapGes. übernommen hätte, vGA darstellen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Vertragskosten“).

Vertreter: Siehe „Handelsvertretung“.

Vertreterversammlung: Siehe „Gesellschafterversammlung“.

Weihnachtsgeld: Siehe Anm. 280.

Wettbewerbsverbot: Siehe Anm. 306.

Wirtschaftliches Eigentum: Der zugewendete Vorteil aus einer vGA fließt dem Gesellschafter idR in dem Zeitpunkt zu, in dem er bürgerlich-rechtl. oder wirtschaftliches Eigentum erlangt. Für den Erwerb wirtschaftlichen Eigentums ist auf den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten abzustellen (BFH v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786, zum nachträglich verbilligten Erwerb von Eigentumswohnungen).

Witwenrente: Siehe Anm. 302.

Zinsen: Siehe Anm. 273.

Zurechnung: § 8 Abs. 3 Satz 2 ist keine geeignete Rechtsgrundlage, um abw. vom Grundsatz des § 15 Abs. 2 EStG Tätigkeiten oder die daraus erzielten Einkünfte einer anderen Person zuzurechnen. Die Vorschrift hat nur Gewinnkorrekturfunktion (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315).

Zustimmung: Die Zustimmung der Gesellschafter zu einer als vGA zu qualifizierenden Zuwendung schließt uU einen zivilrechtl. Schadensersatzanspruch oder einen gesellschaftsrechtl. Rückforderungsanspruch der KapGes. aus, nicht aber die stl. Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 11.6.1996 – I R 97/95, GmbHR 1996, 942). Voraussetzung der vGA ist nicht, dass sie auf einer einheitlichen Willensbildung der Gesellschafter beruht. Wesentlich ist in dieser Hinsicht nur, dass die fragliche Maßnahme seitens der Gesellschaft von Personen getroffen worden ist, die zur Geschäftsführung befugt waren. Handelt danach der ordnungsgemäß bestellte Geschäftsführer der Gesellschaft, ist es unerheblich, ob dies mit oder ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung geschieht (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; FG Hamb. v. 17.4.1991 – II 97/89, EFG 1992, 40, rkr., m. Anm. WICHMANN, Stbg. 1993, 116, zur vGA bei dolosem Handeln des GesGf.). Dies gilt im Übrigen auch, wenn ein Minderheitsgesellschafter handelt (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, GmbHR 2005, 60, zur Zuwendung eines Vermögensvorteils an nahestehende Person; ebenso Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 275).

381–459 Einstweilen frei.

460

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

Grundinformation: Die Vorschrift wurde durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) in § 8 eingefügt und ist inzwischen durch § 8c „ersetzt“ worden. Der Gesetzgeber reagierte seinerseits auf eine Änderung der BFH-Rspr. aus dem Jahr 1986 (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; v. 29.10.1986 – I R 318-319/83, BStBl. II 1987, 310). Ziel der Neuregelung war es, für den kstl. Verlustabzug den Grundsatz der Personenidentität des § 10d EStG iS einer rechtlichen und wirtschaftlichen Identität festzuschreiben, um so den als missbräuchlich angesehenen Handel mit Verlustvorträgen („Mantelkauf“) unterbinden zu können (s. BTDrucks. 11/2157, 171). Durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform

v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) wurden die Anforderungen an die wirtschaftliche Identität für KapGes. verschärft.

Von dieser Zielrichtung ist die Vorschrift insbes. in ihrer Auslegung durch BMF v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455) abgewichen und hat sich zu einer Norm entwickelt, die ein bedeutendes Hemmnis für Umstrukturierungen und Investitionen dargestellt hat. Diese rigide Auslegung der FinVerw. wurde in der Rspr. allerdings auf den Kern der Regelung, eine Missbrauchsvorschrift zu sein, zurückgeführt (vgl. nur BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Zudem bestanden an der formellen Verfassungsmäßigkeit der Verschärfungen durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (s.o.) erhebliche Zweifel (HHR-Archiv, Stand 216. Lfg./Oktober 2004, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 8 Abs. 1 Anm. 405), deren Berechtigung sich später auch bestätigt hat (vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56).

Nach Ansicht des Gesetzgebers des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) war die Vorschrift in der Praxis schwierig zu handhaben und aufgrund zahlreicher Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang streitanfällig (BTDrucks. 16/4841, 74). Sie wurde deshalb durch dieses Ges. aufgehoben und durch die nach Auffassung des Gesetzgebers einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c ersetzt, die allerdings aufgrund der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008 bis Mitte 2010 mehrfach vom Gesetzgeber nachgebessert werden musste.

Zur weiteren Anwendung von § 8 Abs. 4 aF neben § 8c s. HHR-Jahresband 2008 § 8 Anm. J 07–2f. zur Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 4 (jetzt Satz 3). Zum Verhältnis von § 8 Abs. 4 aF zu § 8c s. ausführl. § 8c Anm. 12.

Die Kommentierung des Abs. 4 – Stand Oktober 2004 – ist im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt.

Text der zuletzt geltenden Fassung des Abs. 4:

(4) ¹Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. ²Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. ³Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. ⁴Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

Einstweilen frei.

461–469

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Steuerfreie Mitgliedsbeiträge bei Personen-
vereinigungen**

Schrifttum: ALVERMANN, Ertragsbesteuerung der Berufsverbände, FR 2006, 262; EGGERS, Die Besteuerung der Berufsverbände, DStR 2007, 461; BECKER/KRETZSCHMANN, Umsatz- und ertragsteuerrechtliche Folgen aus der EuGH-Rechtsprechung „Kennemer Golf & Country Club“, Entkopplung der ertragsteuerrechtlichen von der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen?, DStR 2008, 1985; ALVERMANN, Der Berufsverband in der steuerlichen Praxis, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 9; ALVERMANN, Umsatzsteuer auf Vereinsbeiträge? SpuRt. 2011, 108.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

470 1. Grundinformation zu Abs. 5

Nach Abs. 5 bleiben für die Ermittlung des Einkommens von Personenvereinigungen Beiträge außer Ansatz, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in Hinblick auf ihre Mitgliedereigenschaft erhoben werden; die Vorschrift stellt eine sachliche StBefreiung für solche Mitgliederbeiträge dar.

471 2. Rechtsentwicklung des Abs. 5

KStG 1920 v. 20.3.1920 (RGBl. 1920, 393): Bereits § 6 Nr. 9 KStG 1920 bestimmte, dass Mitgliedsbeiträge bei Personenvereinigungen für die Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): In § 11 Nr. 6 KStG 1925 wurde der bisherige Rechtszustand im Prinzip beibehalten, wenngleich die unbeschränkte StPflicht der Personenvereinigung als zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für die sachliche StBefreiung in die gesetzliche Regelung aufgenommen wurde.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die Regelung wurde als § 8 KStG 1934 weiter dahin eingeschränkt, dass die Erhebung der Mitgliederbeiträge „aufgrund der Satzung“ der Personenvereinigung als zusätzliche Voraussetzung für die sachliche Steuerbefreiung in die gesetzliche Regelung aufgenommen wurde; der Begriff der „Mitgliederbeiträge“ war in § 21 KStDVO 1935 (RGBl. I 1935, 163; RStBl. 1935, 217) näher erläutert.

Das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) fasste die bestehenden Regelungen im KStG 1934 und in der KStDVO 1935 in § 8 Abs. 6 KStG 1977 zusammen. In der Folgezeit wechselte die Regelung mehrere Male die Nummerierung innerhalb des § 8, ohne dass dies mit einer inhaltlichen Änderung verbunden gewesen wäre:

► *StReformG 1990 v. 25.7.1988* (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Mit Wirkung ab VZ 1990 wurde Abs. 6 zu Abs. 7

► *StandOG v. 13.9.1993* (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Abs. 7 wurde wieder zu Abs. 6.

► *StSenkG v. 23.10.2000* (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Abs. 6 wurde zu Abs. 5.

3. Bedeutung des Abs. 5

472

Jedem Unternehmen muss für wirtschaftliche Zwecke Eigenkapital zur Verfügung stehen. Bei AG, GmbH und Genossenschaft erfüllen Grundkapital, Stammkapital und Geschäftsguthaben diesen Zweck. Indes benötigen auch Personenvereinigungen ein Eigenkapital; hierzu dienen (stfrei vereinnahmte) Mitgliederbeiträge (BFH v 21.4.1953 – I 32/53 U, BStBl. III 1953, 175).

4. Geltungsbereich des Abs. 5

473

Keine gesetzliche Definition der Personenvereinigung: Unter den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen nur „Personenvereinigungen“; der Begriff, der in Abs. 5 nicht näher bestimmt ist, erfasst zunächst iSd. § 1 unbeschr. kstpfli. Zusammenschlüsse, die Mitglieder in Gestalt von natürlichen oder jur. Personen haben (hM, s. etwa ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1500; SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 511; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 3). Hierzu zählen:

- (rechtsfähige und nichtrechtsfähige) Vereine,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (s. BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277, zur Kreditgenossenschaft),
- Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit (R 42 Abs. 4 Satz 2 KStR 2008; H 42 KStH 2008 „Versicherungsvereine a.G.“).

Beschränkt steuerpflichtige Personenvereinigungen iSd. § 2 werden von Abs. 5 ebenfalls erfasst (glA ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1501; R 42 Abs. 2 Satz 1 KStR 2008).

Kapitalgesellschaften fallen zwar dem Grunde nach unter die Vorschrift (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 231; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1322), allerdings werden bei diesen regelmäßig keine Mitgliedsbeiträge erhoben; vielmehr wird das notwendige Eigenkapital durch gesellschaftsrechtl. Einlagen der Anteilseigner aufgebracht (so zutr. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 3; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1500).

Anstalten, Stiftungen, Vermögensmassen und Betrieb gewerbliche Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden nicht von Abs. 5 erfasst, da bei diesen keine Mitglieder vorhanden sind und dementsprechend auch keine Mitgliedsbeiträge erhoben werden (ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1500; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 232).

Einstweilen frei.

474

II. Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge

1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5

a) Begriff und Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge

475

So genannte „echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 sind nach der Satzung von den Mitgliedern erhobene Beiträge, die ohne Rücksicht auf eine Gegenleistung gezahlt werden (SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 461). Mitgliedsbeiträge können entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Mitglieder gestaffelt sein, soweit gewährleistet ist, dass die Mitglieder, die höhere Beiträge

zahlen, nur die gleichen Rechte und Vorteile wie die Mitglieder erlangen, die den Mindestbeitrag zahlen (Hess. FG v. 21.9.1976 – VIII 73/76, EFG 1977, 88, rkr.).

► *Bezeichnung der Beiträge ohne Bedeutung:* Auch als „Umlagen“, „Sonderbeiträge“ oder „Spielgelder“ bezeichnete Beiträge, die von allen Mitgliedern oder von einem nach bestimmten Kriterien ausgewählten Kreis der Mitglieder nach einheitlichen Maßstäben erhoben werden, oder Aufnahmegebühren (auch: „Eintrittsgelder“), die bei der Aufnahme neuer Mitglieder erhoben werden, können stfreie „echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 sein (s. etwa FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen; FG Münster v. 16.4.1999 – 9 K 599/96 K, G, U, F, EFG 1999, 729, rkr., zu Beiträgen an eine Offiziersheimgesellschaft in der Rechtsform des e.V.; s. auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 6; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1504).

Kein Leistungsentgelt: Entgelte zur Abgeltung einer Gegenleistung sind keine Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5; denn ein Leistungsaustausch findet bei Mitgliedsbeiträgen nicht statt. Ein (ggf. anteiliges) verdecktes Leistungsentgelt (auch: „unechter“ Mitgliedsbeitrag) liegt etwa vor bei:

- Beiträgen für die Übernahme des Versicherungsschutzes durch einen Versicherungsverein a.G., auch wenn die Versicherung Voraussetzung der Mitgliedschaft ist (§ 20 Satz 2 VAG; s. BFH v. 21.4.1953 – I 32/53 U, BStBl. III 1953, 175; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1506; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 235). Demgegenüber sind Beiträge in den Gründungsstock (§ 22 Abs. 1 VAG) des Versicherungsvereins a.G. nach Abs. 5 stfrei;
- Beiträgen für einen Verein als Rechtsträger einer Getreidebörse (BFH v. 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12);
- Beiträgen für einen Milchviehkontrollverein (BFH v. 17.3.1964 – I 265/61, HFR 1964, 301);
- Beiträgen für eine Personenvereinigung, die als „Schutzverein“ einer Interessengruppe mit dem Ziel des gegenseitigen Erfahrungsaustausches der Mitglieder, der Schlichtung von Streitigkeiten zwischen den Mitgliedern und der Erteilung von Spezialauskünften dient (BFH v. 15.1.1964 – I 203/62, HFR 1964, 240);
- Beiträgen für einen Warenzeichenverband in der Rechtsform eines e.V., der seinen Mitgliedern ein Verbandszeichen zur Verfügung stellt und sich verpflichtet, jede Störung der Zeichenführung durch Dritte im eigenen Namen zu verfolgen sowie für den Abs. der von den Mitgliedern hergestellten Waren zu werben (BFH v. 8.6.1966 – I 151/63, BStBl. III 1966, 632);
- Beiträgen für eine Interessengemeinschaft von Lohnsteuerzahlern (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60);
- Beiträgen für ein als e.V. betriebenes Wasserwerk (FG Rhld.-Pf. v. 17.11.1986 – 5 K 63/86, EFG 1987, 205, rkr.);
- Beiträgen für einen Verein, der seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen vermittelt und zinsgünstige Darlehen gewährt (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550);
- Beiträgen an einen Verein für Gemeinschaftswerbung (FG Ba.-Württ. v. 19.12.1990 – 3 K 7/87, EFG 1992, 766, rkr.);
- Gastspielgebühren, die von Nichtmitgliedern für die Benutzung der Anlagen eines Sportvereins zu entrichten sind (FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr.; s. aber auch FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG

1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen als „echte“ Mitgliedsbeiträge);

- Beiträgen für eine Einrichtung zur Sicherung von Ansprüchen von Einlegern und Anlegern der einem genossenschaftlichen Prüfungsverband angeschlossenen Kreditgenossenschaften (FG München v. 28.5.1999 – 7 K 1332/95, EFG 1999, 1096, rkr.);
- Beiträgen für einen Haus- und Grundbesitzerverein, wenn dieser überwiegend mit der Beratung von Individualinteressen der Mitglieder befasst ist (Hess. FG v. 20.11.2003 – 4 K 3898/01, EFG 2005, 561, rkr.);
- Strafzahlungen, die von den Mitgliedern einer Erzeugergemeinschaft in der Rechtsform einer Genossenschaft im Zusammenhang mit der Verletzung der Pflicht zur Milchlieferung zu entrichten sind (Nds. FG v. 29.10.2009 – 6 K 239/09, EFG 2010, 248, rkr.);
- Beiträgen für ein als Verein organisiertes Netzwerk für Frauen in IT-Berufen (FG München v. 19.7.2010 – 7 K 472/08, EFG 2010, 1921, rkr.).

Freiwillige Leistungen keine Mitgliedsbeiträge: Spenden, (verdeckte und offene) Einlagen und andere freiwilligen Leistungen sind keine Mitgliedsbeiträge (glA ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1506; offen gelassen in BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88, zu Mitgliedsbeiträgen und Eintrittsgeldern eines Kleingartenvereins). Bei Genossenschaften sind Eintrittsgelder iSd. § 7 Nr. 1 GenG als Mitgliedsbeitrag anzusehen.

Leistungen von Nichtmitgliedern fallen nicht unter Abs. 5, weil sie schon begrifflich keine Mitgliedsbeiträge sind (glA KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 7).

Mittelbare Vorteile keine Mitgliedsbeiträge: Nicht unter Abs. 5 fallen Einnahmen der Personenvereinigung, die nur mittelbar aus Beiträgen stammen, etwa die aus einer Anl. der Mitgliedsbeiträge erzielten Zinsen (glA KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 8; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 476).

Vermischung von Beiträgen: Dienen Beiträge sowohl der Förderung des Satzungszwecks als auch als Entgelt für Leistungen, ist eine Aufteilung im Schätzungswege erforderlich, soweit ein etwaiges Leistungsentgelt nicht lediglich als geringfügig angesehen werden muss (FG Münster v. 16.4.1999 – 9 K 599/96 K, G, U, F, EFG 1999, 729, rkr.). Die FinVerw. nimmt pauschalierte Leistungsentgelte an bei:

- Haus- und Grundeigentümergeinschaften sowie Mietervereine iHv. 20 % der Beitragseinnahmen (R 43 Abs. 1 KStR 2008),
- Obst- und Gartenbauvereine iHv. 20 % der Beitragseinnahmen (H 44 Abs. 1 KStR 2008),
- Tierzuchtvereine iHv. 50 % der Beitragseinnahmen (H 44 Abs. 3 KStR 2008),
- Fremdenverkehrsvereine iHv. 25 % der Beitragseinnahmen (H 44 Abs. 5 Satz 3 KStR 2008).

Demgegenüber enthalten die Beiträge von Kleingärtner- und Siedlervereine regelmäßig keine Entgelte für Leistungen und werden daher von der FinVerw. ohne Weiteres als in voller Höhe stf. behandelt (H 44 Abs. 2 KStR 2008).

Einstweilen frei.

476–477

478 **b) Erhebung von Mitgliedern aufgrund der Satzung**

Die StBefreiung des Abs. 5 gilt nur für solche Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ nach der Satzung zu entrichten haben.

Satzung als Rechtsgrund: Mitgliederbeiträge iSd. Abs. 5 müssen eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen (R 42 Abs. 2 Satz 2 KStR 2008):

- Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliedsbeiträge.
- Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.
- Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

Erhebung aufgrund der Mitgliedereigenschaft: Die sachliche StBefreiung des Abs. 5 erfasst nur Beiträge, die von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden; sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. Der Beurteilung als „echter“ Mitgliedsbeitrag steht es zB entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme von Leistungen durch die Mitglieder abhängt (R 42 Abs. 1 Satz 2, 3 KStR 2008).

► *Maßstab der Uneigennützigkeit:* „Echte „ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 müssen gleichwohl – aus Sicht des Mitglieds – nicht in vollem Umfang uneigennützig erbracht werden; sie liegen auch dann vor, wenn das Mitglied durch die Zahlung seines Beitrags allg. das Recht erwirbt, Anlagen des Vereins zu nutzen oder dessen Leistungen in Anspruch zu nehmen (vgl. FG Nürnberg. v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 14).

479–480 Einstweilen frei.

2. Rechtsfolge des Abs. 5

481 **a) Steuerbefreiung der echten Mitgliedsbeiträge**

Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben, bleiben nach Abs. 5 bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschr. oder beschr. kstplf. Personenvereinigungen außer Ansatz.

Bei nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den stplf. Einkünften (R 42 Abs. 2 Satz 3 KStR 2008).

Eine korrespondierende Nichtabziehbarkeit der Beiträge auf Seiten der Mitglieder ist nicht Voraussetzung für die Gewährung der StBefreiung nach Abs. 5. Ob das Mitglied die Beiträge als BA oder WK (zB bei Beiträgen an einen Berufsverband) oder nach § 10b EStG als Sonderausgabe steuermindernd geltend machen kann, bleibt für die Anwendung des Abs. 5 außer Betracht (glA KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 10).

482 **b) Berücksichtigung von Aufwand**

Ausgaben, die mit stfreien „echten“ Mitgliedsbeiträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen die stplf. Einkünfte der Personenvereinigung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 3c Abs. 1 Halbs. 1 EStG nicht min-

dern (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88; s. auch BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277; R 42 Abs. 2 Satz 3 f. KStR 2008).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen ist allerdings nur anzunehmen, wenn die Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dagegen reicht die bloße Finanzierung von Aufwendungen durch stfreie Einnahmen nicht aus, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu begründen (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88).

Im Falle einer Vermischung von Beiträgen und der dadurch erforderlichen schätzweisen Aufteilung der Mitgliederbeiträge in einen nach Abs. 5 stfreien und einen stpfl. Beitragsteil sind auch die mit den (Gesamt-)Beiträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben im Schätzwege aufzuteilen (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 5 Rn. 22; s. auch die Rechenbeispiele in H 43 KStH 2008).

Einstweilen frei.

483–484

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

1. Grundinformation zu Abs. 6

485

Abs. 6 schließt – entsprechend dem allgemeinen Rechtsprinzip, dass Abzugssteuern an den Ertrag ohne Berücksichtigung von Abzügen anknüpfen – den Abzug von BA oder WK aus, wenn das Einkommen der Körperschaft allein aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist.

2. Rechtsentwicklung des Abs. 6

486

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Abs. 6 geht auf § 13 Satz 2 KStG 1934 zurück (s. Anm. 2); bereits in dieser Vorgängerregelung war bestimmt, dass in Fällen, in denen das Einkommen einer Körperschaft allein aus steuerabzugspflichtigen Einkünften besteht, ein Abzug von Ausgaben nicht zulässig ist.

Das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) übernahm diese Bestimmung als § 8 Abs. 7, wobei klarstellend berücksichtigt wurde, dass ein Abzug von Aufwand nur ausscheidet, wenn das Einkommen „lediglich“ aus dem StAbzug unterliegenden Einkünften besteht. Mit Blick auf die erforderliche Anpassung an die estrechtl. Terminologie wurde der Begriff der „Ausgaben“ durch den der „BA und WK“ ersetzt (s. SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 526). In der Folgezeit wechselte die Regelung mehrere Male die Nummerierung innerhalb des § 8, ohne dass dies mit einer inhaltlichen Änderung verbunden gewesen wäre:

- ▶ *StReformG 1990 v. 25.7.1988* (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Mit Wirkung ab VZ 1990 wurde Abs. 7 zu Abs. 8.
- ▶ *StandOG v. 13.9.1993* (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Abs. 8 wurde wieder zu Abs. 7.
- ▶ *StSenkG v. 23.10.2000* (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Abs. 7 wurde zu Abs. 6.

487 3. Bedeutung des Abs. 6

Die Bedeutung des Abs. 6 für die Praxis ist vergleichsweise gering, da seine Anwendung nur bestimmte steuerbefreite und beschr. stpfl. Körperschaften betrifft (glA SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 528).

488 4. Geltungsbereich des Abs. 6

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung in Abs. 6 schließt einen Abzug von Aufwand (nur) im Falle eines StAbzugs mit Abgeltungswirkung aus, wie dies insbes. bei Kapitalerträgen der Fall ist. Der BA- und WK-Abzug ist nicht ausgeschlossen, wenn ein Veranlagungsverfahren durchzuführen ist (glA ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1510).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für steuerabzugspflichtige Einkünfte (s. § 5 Abs. 2 Nr. 1) von

- nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen;
- nach § 2 Nr. 1 beschr. stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
- nach § 2 Nr. 2 beschr. stpfl. jur. Personen des öffentlichen Rechts.

489 Einstweilen frei

II. Abzugsverbot für Aufwand im Zusammenhang mit steuerabzugspflichtigen Einkünften

490 1. Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 enthält eine Einschränkung des Umfangs der in § 5 Abs. 1 geregelten StBefreiungen, wonach diese nicht für inländ. Einkünfte gelten, die dem StAbzug unterliegen. Ein von den steuerabzugspflichtigen Einkünften vorgenommener StAbzug bleibt grds. bestehen. Steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden durch die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 hinsichtlich ihrer steuerabzugspflichtigen Einkünfte den nicht unbeschr. KStpfl., die nach § 2 Nr. 2 mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften beschr. stpfl. sind, gleichgestellt (s. § 5 Anm. 501).

Kreis der steuerabzugspflichtigen Einkünfte: Als inländische Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, kommen in Betracht:

- ▶ *Inländische Kapitalerträge von nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen*, bei denen nach §§ 5 Abs. 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1, 32 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 43 EStG ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist.

- ▶ *Inländische Einkünfte iSd. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2* (sog. Wertpapierleihe; s. § 2 Anm. 82 ff.) von nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.
- ▶ *Inländische Einkünfte von nach § 2 Nr. 1 beschr. stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland*, bei denen die KSt. durch den StAbzug abgegolten ist (§ 32 Abs. 1 Nr. 2; s. § 32 Anm. 13 ff.).
- ▶ *Inländische Einkünfte von nach § 2 Nr. 2 KStG beschr. steuerpflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts*, bei denen ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist, sowie Einkünfte solcher Körperschaften iSd. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1.

2. Abzugsverbot für Aufwand

491

Keine Berücksichtigung von Aufwand im Steuerabzugsverfahren: Besteht das kstl. Einkommen ausschließlich aus Einkünften, von denen die Steuer lediglich im Wege des abgeltenden StAbzugs erhoben wird, ist eine Berücksichtigung von BA oder WK nicht zulässig, da Abzugssteuern an den Ertrag (dh. die Einnahmen) ohne weitere Berücksichtigung von Abzügen anknüpfen (vgl. §§ 43a Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 2 Satz 1 EStG; glA PUNG in DJPW, § 8 Abs. 6 Rn. 1).

▶ *Zur Vermeidung eines Verstosses gegen Grundfreiheiten*, insbes. gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV; s. auch EuGH v. 12.6.2003 – C 234/01 – Gerritse, BStBl. II 2003, 859), enthält § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 ein Veranlagungswahlrecht für beschr. stpfl. Körperschaften (§ 2 Nr. 1) sowie europäische Gesellschaften und Genossenschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets von EU und EWR.

Berücksichtigung von Aufwand im Veranlagungsverfahren: Abs. 6 ist nicht anzuwenden, wenn die abzugspflichtigen Einkünfte in ein Veranlagungsverfahren einbezogen werden; dies ist bspw. der Fall, wenn

- während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPflicht bestanden hat und die während der beschränkten StPflicht erzielten Einkünfte, die dem StAbzug unterlagen, in eine Veranlagung zur unbeschränkten KStPflicht einbezogen werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 1);
- nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung der StAbzug keine Abgeltungswirkung entfaltet (s. § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 50a Abs. 7 Satz 4 EStG; s. § 50a Anm. 210);
- die Abgeltungswirkung mit Blick auf ein Erstattungsverfahren beim BZSt. nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG aF entfällt;
- die Abgeltungswirkung mit Blick auf die Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 7 EStG aF entfällt;
- die Abgeltungswirkung wegen der Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 entfällt.

Einstweilen frei.

492–499

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

Schrifttum: BOTT, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer – Eine Bestandsaufnahme, DStZ 2009, 710; BRACKSIEK, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, FR 2009, 15; BROCKMANN/HÖRSTER, JStG 2009/Steuerbürokratieabbaugesetz – Änderungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbundes, KStZ 2009, 41; GEISSELMEIER/BARGENDA, Dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften im Spannungsverhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2009, 1333; HEGER, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, FR 2009, 301; HEURUNG/SEIDEL, Organschaftsbesteuerung der öffentlichen Hand, BB 2009, 1786; HÜTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, 308; HÜTEMANN, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, DB 2009, 2629; KOHLHEPP, Gewinnaufschlag bei vGA – Untersuchung der Rechtsprechung und Entwicklung eines Lösungsvorschlags, DStR 2009, 357; LEIPPE, Der kommunale steuerliche Querverbund im Jahressteuergesetz 2009, ZKF 2009, 81; LEIPPE, Gewinnminderung bei einem kommunalen Betrieb gewerblicher Art durch Anerkennung des Abzugs von Sondernutzungsentgelten als Betriebsausgaben – Änderung der BFH- Rechtsprechung, DStZ 2009, 729; LEIPPE/BALDAUF, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; MÜLLER-GATERMANN, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, FR 2009, 314; SCHIFFERS, Betriebe gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften – Gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer, GmbHStB 2009, 67; VON KRAHN, Die ersten Urteile des Bundesfinanzhofs zur Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art – Licht und Schatten, ZKF 2009, 25 und 53; WEITEMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1; EVERSBERG/BALDAUF, Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, DStZ 2010, 358; FIAND, Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Lichte des JStG 2009, KStZ 2010, 8; FIAND, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, KStZ 2010, 26 und 49; FIAND, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4. März 2009, KStZ 2010, 109; KIRCHHOF, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, DStR 2010, 1659; KORN/STRAHL, Neue Verwaltungsanweisungen aus Beratersicht, KÖSDI 2010, 16801; KRONAWITTER, Der steuerliche Querverbund bei Körperschaften des öffentlichen Rechts – herkömmliche und besondere Gestaltungen zur Ergebnisverrechnung, ZKF 2010, 97; LEIPPE, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106; MAIER, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; MEIER, Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG, FR 2010, 168; PINKOS, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96; PRECHTL/WESTERMANN, Erweiterte Steuerverrechnungsmöglichkeiten für Kommunen durch Betriebe gewerblicher Art als „Organträger“, Der Gemeindehaushalt 2010, 162; ROTH, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009), Der Gemeindehaushalt 2010, 14; SCHIFFERS, BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; SCHIFFERS, Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009, DStZ 2010, 122; STRAHL, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.11.2009, DStR 2010, 193; WESTERMANN/PRECHTL, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; LEIPPE, Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung, DStZ 2011, 369 und 401; Lock, Zur Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG

im Falle der Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften, ZKF 2011, 125.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

1. Grundinformation zu Abs. 7

500

Weil die juristische Person des öffentlichen Rechts mit jedem einzelnen BgA Steuersubjekt und die Trägerkörperschaft Anteilseigner ist (vgl. § 4 Anm. 7 sowie H 6 „Allgemeines“ KStH 2008), kann grds. eine vGA angenommen werden, wenn der BgA eine Tätigkeit ausübt, die allein im Interesse des Anteilseigners liegt und zu Verlusten führt, die vom Anteilseigner nicht ausgeglichen werden. Für bestimmte Dauerverlustgeschäfte sollen durch Abs. 7 die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen werden. Diese Neuregelung erfolgt weniger aus gesetzessystematischen Erwägungen, als vielmehr mit der Zielsetzung, die bisherige Privilegierung und damit finanzielle Förderung der dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand abzusichern (BRDrucks. 545/08, 107). Es soll die bisherige Verwaltungspraxis möglichst exakt gesetzlich festgeschrieben werden. Zugleich wird damit eine faktische Erwartungshaltung der Bürger erfüllt, wonach dauerdefizitäre Leistungen speziell im Bereich der Daseinsvorsorge – nicht kosten deckend – angeboten werden. Insoweit wird es als gerechtfertigt angesehen, an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen festzuhalten (BTDrucks. 16/10189, 69; krit. zu dieser Begr. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1043). Die Auffassung, dass damit keine Rechtsänderung verbunden sei (so BTDrucks. 16/10189, 72), dürfte allenfalls auf die Kodifizierung der Zusammenfassungsgrundsätze (§ 4 Abs. 6) zutreffen, nicht hingegen im Hinblick auf Abs. 7 (in diesem Sinne auch SCHIFFERS, DStZ 2010, 119), denn es ist nicht zu verkennen, dass die Einfügung des Abs. 7 in zahlreichen Praxisfällen auch erhebliche Unterschiede zur bisherigen Verwaltungsauffassung mit sich bringt, weil nach der heutigen Rechtslage nicht mehr wie früher privilegierte Zwecke von der FinVerw. toleriert wurden.

Angesichts der zT sehr komplexen gesetzlichen Bestimmungen war frühzeitig klar, dass es einer eingehenden Erl. und Klärung sich daraus ergebender Auslegungsfragen durch die FinVerw. bedurfte; dies ist durch BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) teilweise erfolgt.

2. Rechtsentwicklung des Abs. 7

501

Rechtslage bis 31.12.2008: Die ersten Aktivitäten, die stl. Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand gesetzlich zu regeln, finden sich im RefE zum JStG 2009, der am 18.6.2008 im Bundeskabinett verabschiedet wurde. Nach dem RegE (BTDrucks. 16/10189) folgte eine Stellungnahme des BRats (BRDrucks. 545/08) und eine Gegenäußerung der BReg. (BTDrucks. 16/10494). Zudem gab es speziell zum Bereich des stl. Querverbands zahlreiche Abstimmungsgespräche zwischen den obersten FinBeh. des Bundes und der Länder und den kommunalen Spitzenverbänden, die zu einer gravierenden Überarbeitung der im Gesetzentwurf enthaltenen Regelungen geführt haben (vgl. BTDrucks. 16/11108). Im Hinblick auf Abs. 7 Satz 2 ist dabei vor allem die Erweiterung der privilegierten Verlustgeschäfte um diejenigen aus bildungspolitischen Gründen zu nennen. Die dritte Lesung des Gesetzentwurfs fand am 28.11.2008 im BTag statt und die Zustimmung des BRats erfolgte am 19.12.

2008, so dass das JStG 2009 zum 1.1.2009 in Kraft treten konnte. Ergänzend und umfassend hat die FinVerw. in BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) zu den Neuregelungen im JStG 2009, speziell zu § 8 Abs. 7–9, Stellung genommen.

Rechtslage ab 1.1.2009: Abs. 7 wurde gesetzlich eingeführt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74).

Die Neuregelungen in Abs. 7 gelten grds. ab VZ 2009, finden aber auch auf vor dem Jahr 2009 liegende VZ Anwendung (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 4).

Die in dieser Norm festgeschriebenen Grundsätze gelten demnach für begünstigte Dauerverlustgeschäfte in allen offenen Veranlagungsfällen, so dass für die Vergangenheit Rechtssicherheit geschaffen wird. Insoweit verlieren die angesammelten „Alt-Verluste“ des Dauerverlustbetriebs nachträglich den „vGA-Makel“ und sind nunmehr verrechenbar (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044f; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568).

► **Übergangsregelung:** Ist im Einzelfall vor dem 18.6.2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses zum JStG 2009) bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 idF des JStG 2009 verfahren worden, sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den VZ 2011 maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 5). Der Begriff der „anderen Grundsätze“ wird zwar nicht näher definiert. Darunter dürften aber die früheren Rspr.- und Verwaltungsgrundsätze zu verstehen sein, so dass die Übergangsregelung nur zur Anwendung kommt, wenn die „anderen“ Grundsätze der bisherigen Rechtslage bzw. den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen nicht entgegenstanden, die bisherige Handhabung also zugunsten des Stpfl. von der Regelung des Abs. 7 abweicht (so auch BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 54; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 43; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104, unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung; krit. SCHIFFERS, DStZ 2010, 119; LEIPPE, DStZ 2010, 106, insbes. unter Hinweis auf die problematische praktische Handhabbarkeit, die Streitanzichtigkeit und die fehlende Stütze im Gesetz).

▷ **Eingreifen der Neuregelung:** Die Übergangsregelung greift ihrem Zweck nach immer dann, wenn die Änderungen durch das JStG 2009 zulasten des Stpfl. gehen (nach KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 43, soll die Vorschrift auch Anwendung finden, wenn in Ausnahmefällen Abs. 7 zu einem für den Stpfl. günstigeren Ergebnis führt). Die Übergangsregelung kommt somit zur Anwendung, wenn im Einzelfall vor dem 18.6.2008 die Rechtsfolgen der vGA bei anderen als den in Abs. 7 Satz 2 aufgeführten Dauerverlustgeschäften nicht gezogen worden sind, die Tätigkeit also nicht unter den Katalog der begünstigten Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 fällt (zB Wirtschaftsförderung) mit der weiteren Konsequenz, dass die bis VZ 2011 festgestellten Verlustvorträge – vorbehaltlich Abs. 8 und 9 – auch in den folgenden VZ nach Maßgabe des § 10d EStG bzw. § 8c nutzbar sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 56). Weiterhin ist die Übergangsregelung einschlägig bei einer KapGes., bei der die Stimmrechtsverhältnisse und/oder die Verlusttragungsregelungen nicht den Vorgaben des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 entsprechen, dh. die KapGes. die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bisher nicht erfüllt hat (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 57). Ist dies jedoch vor dem 18.6.2008 der Fall gewesen und trifft dies bei mindestens einer der Maßgaben zu einem Zeitpunkt nach dem 18.6.2008 nicht mehr zu, kann die KapGes. ab dem VZ der Veränderung die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 nicht in Anspruch nehmen (§ 34 Abs. 6 Satz 6). Nach KRÄMER in DJPW (§ 8 Abs. 7 Rn. 70) werden vom Bestandsschutz zu-

dem die Fälle erfasst, in denen in der Eigengesellschaft mehrere Tätigkeiten (Gewinn- und Verlusttätigkeiten) zulässigerweise zusammengefasst waren und es sich bei den Verlusttätigkeiten nicht um begünstigte Dauerverlustgeschäfte handelte. Der Verlust des Bestandsschutzes tritt daher vor allem bei schädlichen (Teil-)Privatisierungen nach dem 18.6.2008 ein.

- ▷ *Bedeutung der Übergangsregelung für die Praxis:* Die Übergangsregelung hat in der Praxis eine sehr große Bedeutung und ist zu begrüßen. Denn Kommunen mussten sich auf die neue rechtliche Situation einstellen und eventuell erforderliche Umgestaltungen vornehmen (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; FIAND, KStZ 2010, 26). Der Bestandsschutz bis 2011 bedingt eine Einkommensermittlung durch die FinVerw. in Form einer endgültigen oder unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Jahressteuerfestsetzung vor dem 18.6.2008. Eine vor dem 18.6.2008 erteilte verbindliche Auskunft iSd. §§ 89, 204 AO ist dem gleichzusetzen (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104). Der Bestandsschutz soll nicht greifen, wenn nach dem 18.6.2008 erstmals eine StErklärung für abgelaufene VZ eingereicht wird (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 43; aA LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Die Formulierung, wonach der Bestandsschutz des § 34 Abs. 6 Satz 5 „für VZ vor 2012 nicht mehr anzuwenden ist“, bedeutet nicht, dass der Bestandsschutz rückwirkend entfällt, sondern ist dahingehend auszulegen, dass § 8 Abs. 7 erst ab dem VZ nicht mehr anzuwenden ist, in dem die Voraussetzungen weggefallen sind (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 72; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104).

- ▷ *Geänderte Auffassung der Finanzverwaltung:* Die Auffassung der FinVerw. zur Übergangsregelung des § 8 Abs. 7 iVm. § 34 Abs. 6 Satz 5 war zunächst durch ein dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung entgegenstehendes Verständnis geprägt, wonach Dauerverluste in VZ vor 2009 als das stl. Einkommen erhöhende vGA anzusehen seien. Dies hatte zur Folge, dass schon ein geringfügiger Gewinn einer kommunalen KapGes. oder eines kommunalen Organkreises aus einer nicht querverbundfähigen Tätigkeit dazu führte, dass dem ggf. gegenüberstehende erhebliche Verluste aus anderen Tätigkeiten als vGA anzusehen seien (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 53; krit. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 69) und diesbezügliche Verlustvorträge nicht entstehen könnten (zur rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 auf VZ vor 2009 bei unzulässiger Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigengesellschaften (vgl. FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2012, 1345, rkr.; FG Düss. v. 9.3.2009 – 6 K 3720/06 K,G,F, EFG 2010, 1443, rkr.; Sächs. FG v. 9.12.2010 – 1 K 184/07, nrkr., Az. BFH I R 58/11; Sächs. FG v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, rkr.) Mit VfG. v. 21.12.2011 (ZKF 2012, Heft 2 Magazin VIII) räumen nunmehr – als Reaktion auf die an der bisherigen Ansicht geäußerten Kritik – die OFD Rheinland und Münster dem Stpfl. die Möglichkeit ein, auf Antrag auf die Ergebnisverrechnung zu verzichten, ohne dass gleichzeitig eine vGA angenommen wird. Damit wird faktisch die Spartenrechnung auf VZ vor 2009 vorgezogen und damit bei fehlendem Querverbund vor 2009 die sog. „Inselbesteuerung“ als zulässig erachtet.

3. Bedeutung des Abs. 7

a) Rechtliche Bedeutung

502 aa) Rechtslage bis zur gesetzlichen Neuregelung

Zu den seit vielen Jahren sehr umstrittenen Themenbereichen des deutschen Steuerrechts zählte die stl. Behandlung dauerdefizitärer Betätigungen von BgA und Eigengesellschaften der öffentlichen Hand. Gegenpole in diesem Meinungsstreit bildeten die Rspr. des BFH einerseits und die Auffassung der FinVerw. bzw. des Schrifttums andererseits.

Ausgangspunkt für die Diskussion dieser Thematik war ein Vorbescheid des BFH v. 11.6.1996 – I R 100/95 (nv.), in dem dieser zur Frage der Erteilung einer sog. Dauerüberzahlungsbescheinigung erstmals die Ansicht vertrat, dass der Verzicht des BgA auf vollen Ausgleich der Kostenunterdeckung im ÖPNV und angemessenen Gewinnaufschlag als vGA zu werten sein könnte. Diese Rspr. fand ihre Fortsetzung ua. in BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02 (BFH/NV 2002, 1341); v. 14.7.2004 – I R 9/03 (BFH/NV 2004, 1689) und v. 25.1.2005 – I R 8/04 (BStBl. II 2006, 190). Demgegenüber lehnte der überwiegende Teil des Schrifttums die Annahme einer vGA, unabhängig davon, ob die dauerdefizitäre Tätigkeit im Rahmen eines BgA oder in einer KapGes. organisiert wird, ab.

Vgl. zu dieser Auffassung HÖLZER, DB 2003, 2090; PEL, DB 2004, 1065; WALLENHORST, DStZ 2004, 711; BEISER, DB 2005, 2598; DAMAS, DStZ 2005, 868; ELLERICH/SCHULTE, DB 2005, 1138; KOHLHEPP, DB 2005, 1705; KALWAROWSKYJ, DB 2005, 2260; KALWAROWSKYJ, DB 2006, 1809; LEIPPE, ZKF 2005, 222; LEIPPE, ZKF 2006, 154; LEIPPE, DStZ 2008, 33; STORG, BB 2005, 1993; STRAHL, KÖSDI 2005, 14749; BINNEWIES, DB 2006, 465; SCHIFFERS, GmbH-StB 2006, 325; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 3–13; aus der Rspr. FG Düss. v. 10.7.2003 – 10 K 2561/00 G, EFG 2003, 1408, rkr.; FG Düss. v. 22.6.2006 – 15 K 2567/03 BB, EFG 2006, 1769, rkr.; FG Düss. v. 30.11.2006 – 15 K 637/04 F, EFG 2007, 435, rkr.

Nach OFD Hannover v. 21.12.2006 (ZKF 2007, 108; ähnlich OFD Münster v. 26.6.2006, ZKF 2006, 276) sollte der Aspekt der vGA zwar in den in R 7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 geregelten Sachverhalten (Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben) zu prüfen sein, nicht jedoch in den Fällen strukturell dauerdefizitärer BgA und Eigengesellschaften der juristischen Person des öffentlichen Rechts und auch nicht im Bereich des Querverbands. Eine etwaige, dieser Handhabung widersprechende Vorgehensweise durch die FÄ sollte unverzüglich eingestellt werden.

Einen vorläufigen „Höhepunkt“ erreichte dieser Meinungsstreit durch BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06 (BStBl. II 2007, 961). Der I. Senat bekräftigte in diesem Urte. nicht nur seine allgemeinen Aussagen zur Behandlung von Dauerverlusten als vGA, sondern dehnte den Anwendungsbereich seiner bisherigen Rspr. erstmals auf dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften aus; ob sich die vGA in Höhe des Dauerverlusts zusätzlich noch um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöhe, hatte der BFH wegen des sog. Verböserungsverbots dahinstehen lassen. Diese BFH-Entscheidung hätte einschneidende Auswirkungen auf die Möglichkeit der Verlustverrechnung im kommunalen Querverbund gehabt und für die ohnehin finanzschwachen Gemeinden eine erhebliche stl. Mehrbelastung bedeutet.

Vor diesem Hintergrund hatte die FinVerw. mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 7.12.2007, BStBl. I 2007, 905) reagiert und darin ausgeführt, dass die Grundsätze dieses Urteils für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft (zB GmbH) oder in vergleichbaren Gestaltun-

gen (zB Organschaften), wenn diese auch in einem BgA hätten zusammengefasst werden können, nicht allg. anzuwenden seien. Dies gelte insbes. auch in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit der Trägerkörperschaft übernehme, ohne sonst eine weitere Tätigkeit auszuüben, und bei der Besteuerung von BgA (zu in der Praxis aufgetretenen Zweifelsfragen bei der Umsetzung des BMF-Schreibens, vgl. OFD Rheinl. v. 21.8.2008, DB 2008, 2055). Noch deutlicher hatte das Bayrische Landesamt für Steuern in seinem Fach-Info 49/2007 v. 17.12.2007 (ZKF 2008, 37) Stellung bezogen, indem es feststellte, dass sowohl bei Eigengesellschaften als auch bei sonstigen Formen der Tätigkeit der öffentlichen Hand (Eigen- oder Regiebetriebe) der Ansatz einer vGA allein aufgrund eines Dauerdefizits nicht mehr angezeigt sei.

bb) Rechtslage seit der gesetzlichen Neuregelung

503

Zur Absicherung der bisher von der FinVerw. im Rahmen der Dauerverlust-Thematik angewandten Prinzipien dient nunmehr das JStG 2009, speziell die Neuregelung des § 8 Abs. 7 (vgl. Anm. 500 aE).

Grundsätzliche Würdigung der Neuregelung: Die Neuregelung des Abs. 7 ist seit ihrer Verabschiedung auf zum Teil erhebliche Kritik gestoßen, die wie folgt zusammengefasst werden kann: Die durch die Neuregelung geschaffene Möglichkeit, Aufwendungen, die in der außerbetrieblichen Sphäre wurzeln und damit der Einkommensverwendung zuzurechnen sind, mit gewerblichen Einkünften zu verrechnen, stelle eine Sonderbehandlung der öffentlichen Hand gegenüber allen anderen Steuersubjekten dar, laufe damit dem Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand, der Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen der Privatwirtschaft, zuwider und widerspreche somit dem grundsätzlichen Ziel der Neutralität des Steuerrechts (vgl. zu dieser kritischen Würdigung HEGER, FR 2009, 310; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314). Die Neuregelung des Abs. 7 im JStG 2009 sei nicht nur kompliziert, sondern mit der gesetzlichen Verankerung des stl. Querverbands habe sich der Gesetzgeber auch in erheblichem Maße von den systematischen Grundlagen der Körperschaftbesteuerung öffentlicher Betriebe entfernt (so HÜTTEMANN, FR 2009, 308). Nach KRÄMER (in DJPW § 8 Abs. 7 Rn. 40) stehe der positiv zu würdigenden Schaffung von Rechtssicherheit die unsystematische Belastung des Steuerrechts mit außerstl. Erwägungen gegenüber. GOSCH in GOSCH (I. § 8 Rn. 1043, 1043b, 1044c; ähnlich BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1404) sieht in der Neufassung ein „Regelungsmonster“ und hält sie für prinzipiell systemwidrig, rechtspolitisch fragwürdig, lobbyistisch motiviert und gleichheitsrechtl. bedenklich und sieht insoweit gute Chancen für private Mitbewerber im Rahmen einer Konkurrentenklage.

► *Stellungnahme:* Diese Würdigung ist uE überzogen und nicht sachgerecht. Nicht von der Hand zu weisen ist allerdings die Kritik, wonach schon die kryptische Formulierung, „die Rechtsfolgen einer vGA sind nicht zu ziehen“, zu einem Arbeitsbeschaffungsprogramm für kommunale Steuerabteilungen, FÄ und FG werden könnte (vgl. HÜTTEMANN, FR 2009, 308; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 69). Zudem macht die während des Gesetzgebungsverfahrens, auf Petikum des BRat, vorgenommene Ergänzung der Dauerverlustgeschäfte um bildungspolitische Gründe deutlich, dass der abschließende Charakter der Aufzählung der Gründe den praktischen Bedürfnissen der öffentlichen Hand nicht gerecht wird; inwieweit die in Abs. 7 Satz 2 enthaltene einschränkende Aufzählung zur abschließenden Klärung beiträgt, muss daher ernsthaft bezweifelt werden (so auch LEIPPE, ZKF 2009, 81). Denn es dürfte sehr wahrscheinlich sein, dass es bei der Auslegung dieser allg. gehaltenen Begriffe zu Streit kommen wird (so

auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043a), so zB im Hinblick auf den Aspekt, ob auch dauerdefizitäre Sportbetriebe (vgl. Anm. 527) dieser Vorschrift unterfallen. Deshalb wäre es mit guten Gründen vertretbar gewesen, den EU-rechtl. Begriff der „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ zu übernehmen, da dessen Verwendung zudem unter beihilferechtl. Erwägungen von Vorteil gewesen wäre (so auch LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 569; LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Darüber hinaus werden dauerdefizitäre Tätigkeiten nun nicht mehr nach den Grundsätzen der Liebhaberei (vgl. HÜTTEMANN, DB 2007, 1603) aus der Gewinnermittlung auszuschneiden sein (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 37; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043a; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1403). Die Rspr. zur Verselbständigung der BgA (vgl. § 4 Anm. 7) dürfte damit gesetzlich festgeschrieben sein.

Beihilfeproblematik: Diskutiert wird, ob Abs. 7 mit europäischem Beihilferecht in Einklang steht. Dabei wird insbes. vorgebracht, dass die in § 4 Abs. 6 festgeschriebene Möglichkeit, weiterhin Dauerverlustbetriebe iSd. § 8 Abs. 7 mit gewinnträchtigen Tätigkeiten zu verrechnen, der öffentlichen Hand einen einseitigen Wettbewerbsvorteil verschaffe und insoweit dem Ziel der Neutralität des Steuerrechts widerspreche. Dass kommunale Defizitärbetriebe bevorzugt werden, dürfte unstreitig sein. Doch ist andererseits zu bedenken, dass die EU-Beihilferegelungen grds. dann zu beachten sind, wenn ein nachhaltiger Wettbewerb im Binnenmarkt stattfindet und dieser verfälscht wird. Dies dürfte jedoch bei Kommunalbetrieben nicht der Fall sein (so auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043; WEITEMEYER, FR 2009, 1). Zur Zulässigkeit des stl. Querverbands im Rahmen des EU-Beihilferechts ist aktuell ein Verfahren beim BFH (Az. I R 58/11) anhängig.

Unterschiedliche Ansichten werden in diesem Zusammenhang zu dem Aspekt vertreten, ob es sich im Fall der Bejahung einer Beihilfe um eine „neue“, durch die Kommission gem. Art. 107, 108 AEUV zu genehmigende (HEGER, FR 2009, 301; GOSCH in GOSCH II. § 4 Rn. 70) oder „alte“ (so WEITEMEYER, FR 2009, 1; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1102; wohl auch HÜTTEMANN, DB 2007, 2508; HÜTTEMANN, FR 2009, 308; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 15; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1405) Beihilfe handelt. Die Tatsache, dass die bisherige Verwaltungspraxis nicht geändert, sondern durch den Gesetzgeber best. wird, spricht für das Vorliegen einer Bestands- = Altbeihilfe, die kein Durchführungsverbot auslöst. FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, ZKF 2010, 181, rkr. (vgl. hierzu krit. DE WEERTH, DB 2010, Heft 24, M 19) und Sächs. FG (v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, rkr.) haben diese Ansicht geteilt und festgestellt, dass in der Umgestaltung einer Verwaltungsvorschrift zu einer gesetzlichen Regelung keine materielle Änderung liege, sondern die Fortschreibung der bisherigen Rechtslage, und insoweit die gesetzliche Neuregelung der kommunalen Querfinanzierung, nicht europarechtswidrig sei.

Neues Streitpotential? Ein neues Streitthema zwischen Rspr. und FinVerw. ergibt sich in diesem Kontext möglicherweise aus BFH v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391 (vgl. hierzu PRECHTL/WESTERMANN, Der Gemeindefinanzhaushalt 2010, 162), mit dem die Möglichkeit von Kommunen und ihren Unternehmen zu einer steuerwirksamen Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen wirtschaftlichen Betätigungen erweitert wird. Danach können künftig auch defizitäre wirtschaftliche Betätigungen, die in rechtl. nicht selbständigen Einrichtungen einer Kommune (zB Regie- oder Eigenbetriebe) ausgeübt werden, mit einer kommunalen Eigengesellschaft oder Mehrheitsbeteiligung über ei-

nen GAV organschaftlich verbunden werden. Wenn zudem die zusätzlichen Anforderungen des Querverbands gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 erfüllt sind, kann eine ertragstl. Verrechnung von Gewinnen der Gesellschaft mit Verlusten des BgA erfolgen, ohne dass es einer Übertragung von Tätigkeit und Vermögen des rechtl. nicht selbständigen kommunalen Betriebs bedürfte. Diese Verrechnungsmöglichkeit käme nicht nur für die Betriebsaufspaltungskonstellationen (zB GAV zwischen ÖPNV-Infrastruktur-BgA und städtischer Versorgungs- und Verkehrsholding) in Betracht, sondern auch ÖPNV-Betriebe, Parkhäuser oder Hallenbäder könnten als rechtl. nicht selbständige gemeindliche BgA mit GewinnKapGes. auf diese Weise steuersparend verbunden werden. Ob die FinVerw. diese Grundsätze uneingeschränkt akzeptieren oder sich eine jeweilige Einzelfallentscheidung vorbehalten wird, ist derzeit noch offen.

b) Wirtschaftliche Bedeutung

504

Aus Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 folgt, dass dauerdefizitäre Betätigungen eines BgA, sofern diese aus den in Abs. 7 Satz 2 aufgezählten privilegierten Gründen ausgeübt werden, nicht zu einer vGA führen, sondern zur Ergebnisverrechnung genutzt werden können. Für dauerdefizitäre KapGes. der öffentlichen Hand ergibt sich unter den in Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 aufgeführten Voraussetzungen (vgl. hierzu Anm. 513–519) ebenfalls diese Verrechnungsmöglichkeit. Konsequenz ist, dass es weder zu einer StPflicht infolge eines evtl. Gewinnaufschlags kommt noch KapErtrSt. anfällt, dh. insbes. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (für Eigengesellschaften: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist nicht anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Rn. 23, 25; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629 würdigt diesen Hinweis als „begrüßenswert“). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass nicht privilegierte Dauerverlustgeschäfte KapErtrSt. auslösen.

4. Geltungsbereich des Abs. 7

a) Sachlicher Geltungsbereich

505

Betroffen vom Rechtsfolgenausschluss des Abs. 7 sind in sachlicher Hinsicht BgA und Eigengesellschaften. Wesentliches Kennzeichen der Neuregelung ist, dass der Begriff „Dauerverlustgeschäft“ erstmalig in Abs. 7 Satz 2 legal definiert wird. Erforderlich für die Annahme eines Dauerverlustgeschäfts ist danach bei BgA, dass eine wirtschaftliche Betätigung aus den aufgeführten „politischen“ Gründen ohne kostendeckende Entgelte unterhalten wird und der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist (Alt. 1). Bei Eigengesellschaften muss das Dauerverlustgeschäft Ausfluss einer Tätigkeit sein, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört (Alt. 2), dh. die strukturellen Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Erfasst werden somit die Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die diese insbes. nach den einschlägigen kommunalrechtl. Vorschriften ausüben darf, wobei regelmäßig ein kostendeckendes Entgelt nicht erzielt werden kann oder soll (BTDrucks. 16/10189, 70).

b) Persönlicher Geltungsbereich

506

Verluste, die aus der Tätigkeit eines dauerdefizitären BgA oder einer dauerdefizitären KapGes. der öffentlichen Hand resultieren, die aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betrieben wird, führen nicht zu einer vGA an die Trägerkörperschaft bzw. den öffentlich-rechtl. Mehrheitsgesellschafter. Dass BgA und

kommunale Eigengesellschaften im Rahmen des Abs. 7 gleichgestellt werden, ist folgerichtig und wird der gemeindlichen Praxis gerecht, wonach Tätigkeiten der Daseinsvorsorge nicht nur in BgA, sondern auch in kommunalen Beteiligungsgesellschaften ausgeübt werden. Da zudem, speziell im Rahmen von PPP- bzw. ÖPP-Modellen, vielfach auch Private an derartigen Gesellschaften beteiligt sind, ist es konsequent, auch diese KapGes. in die Neuregelung einzubeziehen. Dadurch, dass die öffentliche Hand „nur“ die Mehrheit der Stimmrechte halten muss, bleiben derartige Teilprivatisierungen weiterhin möglich, was aber mit Nachteilen im Hinblick auf den Bestandsschutz verbunden sein kann (vgl. Anm. 501).

507 c) Anwendung bei Personengesellschaften

Nach hM stellt die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. hierzu § 4 Anm. 30) einen selbständigen BgA dar (R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BMF v. 12.11. 2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 61). Diese Regelung ist nach den Grundsätzen von R 7 Abs. 2 KStR 2004 auf jede von der PersGes. ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden, jede Tätigkeit ist somit als eigener BgA zu beurteilen. Eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden BgA beurteilt sich nach § 4 Abs. 6 (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 59). Angesichts der gemeindeordnungsrechtl. Vorgaben zur betragsmäßigen Haftungsbegrenzung für Kommunen (vgl. zB § 108 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GO NRW) wird regelmäßig eine GmbH & Co KG vorliegen.

Gewinnerzielungsabsicht bei einer Mitunternehmerschaft: Eine Mitunternehmerschaft liegt aber nur vor, wenn die PersGes. *insgesamt* mit Gewinnerzielungsabsicht handelt (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Erfolgt die Tätigkeit der PersGes. *insgesamt ohne* Gewinnerzielungsabsicht und beschr. sich insoweit auf ein Dauerverlustgeschäft, unterbleibt stl. eine Anerkennung als Mitunternehmerschaft, da diese unabdingbar eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt, so dass die Dauerverlustgeschäfte idR stl. nicht zu berücksichtigen sind. Anders stellt sich die Situation dar, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts unmittelbar an der dauerdefizitären PersGes. beteiligt ist; da diese Beteiligung einen BgA begründet und dieser auch ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden kann, werden die Verluste im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem BgA zugeordnet, auf den dann § 8 Abs. 7 und § 4 Abs. 6 anzuwenden sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 61; vgl. zu den unterschiedlichen Konstellationen SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Unterhält die PersGes. neben einem Dauerverlustgeschäft auch andere (gewinnträchtige) Geschäftsbereiche, bildet jede Tätigkeit für sich isoliert nach den allgemeinen Grundsätzen einen eigenständigen BgA, bei dem § 8 Abs. 7 und § 4 Abs. 6 zum Tragen kommen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 62; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1510).

Fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Mitunternehmerschaft: Ist eine KapGes. Gesellschafterin einer PersGes., sind Verlustgeschäfte – auch begünstigte iSd. Abs. 7 Satz 2 – bei der Einkommensermittlung der KapGes. nicht steuerrelevant, da es an einer Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht fehlt; insoweit stellt sich die Frage, ob eine Zurechnung der anteiligen Verluste eine vGA zur Folge haben könnte, nicht (kritische Würdigung dieser Konsequenz bei PINKOS, DStZ 2010, 96). Diese Feststellungen sollen auch für gewerblich geprägte PersGes. gelten (BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266). Ob diese

Grundsätze auch für Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 zutreffen – so BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 63 – dürfte allerdings diskussionswürdig sein, da die hierbei maßgebliche Interessens- und Risikolage nicht mit derjenigen in BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94 (BStBl. II 1997, 202) korrespondiert, auf das das BMF seine Auffassung stützt (krit. auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 75).

5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

508

Folgeänderungen infolge der Neuregelung des Abs. 7 ergeben sich zum einen aus Abs. 8, wonach die in einem bestimmten BgA entstandenen Verluste nur in diesem BgA genutzt werden können, und darüber hinaus aus Abs. 9, der vorsieht, dass für Zwecke des Verlustabzugs nach § 10d EStG die Gesellschaft in Sparten aufzuteilen ist, für die es einen gesonderten Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln gilt. Eine weitere Bestimmung zur Anwendung des § 8 Abs. 7 sieht die neu eingefügte Regelung der Nr. 4 in § 15 Satz 1 vor: Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ist § 8 Abs. 7 bei OG auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden. Sind in dem dem OT zuzurechnenden Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8 Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2).

Einstweilen frei.

509

II. Bereichsbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)

1. Aufbau des Abs. 7 Satz 1

510

Aufgrund der durch das JStG 2009 in Abs. 1 aufgenommenen Klarstellung, dass auch bei einem BgA, der nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist, ein Einkommen zu ermitteln ist, stellt sich die Frage, ob eine solche dauerdefizitäre Tätigkeit des BgA zu einer vGA an seine Trägerkörperschaft führt. Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt nunmehr, dass die Rechtsfolgen einer vGA gem. Ab. 3 Satz 2 nicht zu ziehen sind, weil ein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 ausgeübt wird. Diese grundsätzliche Handhabung erfasst sowohl BgA (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) als auch KapGes. der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Bei letzterer Art. ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

2. Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind bei bestimmten Dauerverlustgeschäften „nicht ... zu ziehen“ (Satz 1 Halbs. 1)

511

Aus der Formulierung, dass die „Rechtsfolgen einer vGA ... nicht bereits deshalb ... zu ziehen“ sind, wird deutlich, dass der Gesetzgeber (vgl. BTDrucks.

16/10189, 69) an sich vom Vorliegen einer vGA ausgeht, dh. die Existenz einer vGA ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für den Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ (in diesem Sinne BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 33; GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). „Nur“ die daran anknüpfenden *Rechtsfolgen* sollen nicht eintreten und eine vGA daher stl. nicht zu berücksichtigen sein, und zwar sowohl beim BgA als auch bei der KapGes. der öffentlichen Hand (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 34/64; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043f; BRACKSIEK, FR 2009, 15), mit der weiteren Folge, dass im Falle eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts § 20 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 10 EStG keine Anwendung finden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 23/25; vgl. auch Anm. 503).

Die Bestimmung, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht gezogen werden, „weil“ ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt wird (Rechtsfolgenverdrängung), ist dahin gehend zu verstehen, dass Verluste, die aus diesen Tätigkeiten resultieren, regelmäßig keine der vGA zugrunde liegende Vermögensminderung infolge der Dauerverluste oder verhinderte Vermögensmehrung infolge des Verzichts auf einen Gewinnzuschlag bilden (BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043f).

Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung: Abs. 7 Satz 1 hat zur Folge, auch wenn diese Vorschrift keinen generellen negativen Rechtsfolgenverweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 enthält, dass für alle nicht von Abs. 7 Satz 2 begünstigten Tätigkeiten der Daseinsvorsorge die Rechtsfolgen einer vGA zu prüfen und letztendlich auch zu ziehen sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 33; BRACKSIEK, FR 2009, 15; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 65; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043f). Dass hinsichtlich Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen einer vGA gem. Abs. 7 Satz 1 nicht gezogen werden sollen, gilt somit nicht uneingeschränkt. Basieren daher die entsprechenden Dauerverluste auf nicht begünstigten Tätigkeiten gem. Abs. 7 Satz 2, finden die Grundsätze von BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06 (BStBl. II 2007, 961) zur vGA Anwendung (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568). Insoweit ist zu prüfen, ob der Verlust aus einer Tätigkeit herrührt, die der BgA bzw. die KapGes. im Interesse ihres öffentlich-rechtl. Anteilseigners ausübt (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 37).

Dies bejahend, liegt eine vGA bei einer KapGes. der öffentlichen Hand nicht nur dann vor, wenn es im Rahmen des Abs. 9 zu einer Verrechnung der Verluste mit positiven anderen Einkünften der KapGes. kommt, sondern auch, wenn die KapGes. nur eine Verlusttätigkeit ausübt (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 65). Eine Ausnahme dürfte für den Fall anzunehmen sein, dass die nicht von Abs. 7 erfassten Verluste aus *Hilfs*geschäften resultieren, die den geschützten Tätigkeiten dienen.

Bei einer Eigengesellschaft, die nebeneinander geschützte Tätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 2 und andere Verlusttätigkeiten ausübt, ist eine getrennte Einkommensermittlung für jeden der Bereiche vorzunehmen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568).

Beispiel: Die Theater- und Opern-GmbH unterhält mehrere mit Verlust betriebene Mietwohnungen, in denen auswärtige Künstler für die Probe- und Aufführungszeit ihrer Sondergastspiele untergebracht werden.

Sachgerecht ist es in diesem Fall, auf eine getrennte Ermittlung der Mietverluste zu verzichten und sie stattdessen einheitlich beim aus „kulturpolitischen“ Gründen betriebenen Dauerverlustgeschäft zu erfassen.

So ist die Regelung des Abs. 7 zwar einschlägig, wenn zB eine Eigengesellschaft ein Schwimmbad betreibt, der laufende Betrieb nicht durch Eintrittsgelder gedeckt werden kann und deshalb die juristische Person des öffentlichen Rechts als *Gesellschafterin* den Betriebsverlust durch Einlagen abdeckt; kein Dauerverlustgeschäft liegt hingegen vor, wenn der Verlust durch die Trägerkörperschaft im Rahmen eines Leistungsaustausches ausgeglichen wird (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 30). Im Übrigen kann nach der Neuregelung zB die unentgeltliche Überführung eines dem BV eines Theater-BgA zuzuordnenden Grundstücks an die Trägerkörperschaft, etwa durch zukünftige Nutzung des Grundstücks für hoheitliche Zwecke, weiterhin zu einer vGA führen.

Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung: Ist eine vGA an die Trägerkörperschaft bei dem Betrieb eines BgA oder einer KapGes. wegen Nichtvorliegens der in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründe anzunehmen, bemisst sich deren Höhe grds. „nur“ nach dem stl. Verlust aus dem Geschäft, ein Gewinnzuschlag wird nicht verlangt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 52; aA KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 39/65; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67, RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1162; differenzierend WEITEMEYER, FR 2009, 1). Diese Einschränkung ist zu begrüßen (so auch HÜTTEMANN, DB 2009, 2629; wohl auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1528). Durch den Ansatz der vGA nur in Höhe des stl. Verlustes ergibt sich idR ein ausgeglichenes Ergebnis und damit keine KSt. Andererseits werden verrechenbare Verluste nicht mehr zur Verfügung stehen und es liegen Kapitalerträge der Trägerkörperschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 lit. b) EStG vor, die der KapErtrSt. unterfallen.

Fallen allerdings in diesem Zusammenhang Vermögensmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (zB Dividenden iSd. § 8b oder vereinnahmte Investitionszulagen), mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der vGA; hinsichtlich der nach § 8b stfreien Beteiligungserträge gilt dies nur für Erträge aus solchen Beteiligungen, die zum notwendigen, nicht zum gewillkürten BV gehören (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 39; vgl. auch Anm. 520). Da im Regelfall der stl. Verlust auch durch Abschreibungen beeinflusst wird, wobei im kommunalen Bereich die Mittel für die auslösenden Investitionen den Gesellschaften weitgehend durch Einlagen der Gemeinden zur Verfügung gestellt werden, die das Kapital der Gesellschaft erhöhen, wäre es folgerichtig, auch abschreibungsbedingte Verluste aus der Bemessungsgrundlage der vGA auszuschneiden, soweit diese durch Einlagen finanziert worden sind (LEIPPE, DStZ 2010, 106 spricht sich für eine derartige Lösung insbes. im Hinblick auf den Altbestand nicht privilegierter Dauerverlustgeschäfte aus). Durch diese Regelungen soll klargestellt werden, dass nur jene vGA des begünstigten BgA bzw. der Eigengesellschaft von der Besteuerung freigestellt werden, die auf die Verlustübernahme des insgesamt defizitären Betriebs entfallen.

Beispiel: Ein Theaterbetrieb, der einen Betriebsverlust von 3,5 Mio. € erzielt, überlässt seiner Trägerkommune ein Grundstück für eine jährliche Miete von 5000 €, obwohl sich die jährliche Marktmiete auf 25000 € bemisst.

In Höhe von 20000 € liegt eine Vermögensminderung vor, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 zu einer vGA führt. Aus der Einkommenshinzurechnung der vGA resultiert ein negatives Einkommen von 3,48 Mio. €, das der Regelung des Abs. 7 unterfällt.

Liegt eine vGA vor, trifft den Stpfl. die Feststellungslast für die Anwendung des Abs. 7 (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 35). Ein derartiger Beweis dürfte, zumal auch über die Art des Nachweises nichts gesagt wird, schwer anzutreten sein (krit. auch LEIPPE, DStZ 2010, 106).

512 **3. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Satz 1 Nr. 1)**

Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 stellt fest, dass Verluste, die die Trägerkörperschaft eines BgA aus der Tätigkeit eines dauerdefizitären BgA, den sie aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betreibt, nicht zu einer vGA des BgA an seine Trägerkörperschaft führen, sondern zur Ergebnisverrechnung genutzt werden können. Dieser Grundsatz gilt sowohl für den Fall, dass der BgA nur eine solche Verlusttätigkeit ausübt, als auch in den Fällen, in denen im Rahmen einer nach § 4 Abs. 6 zulässigen Zusammenfassung mehrerer Betriebe Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst und die Ergebnisse verrechnet werden. Die Sonderregelung ist für jeden einzelnen BgA (einschließlich Verpachtungs-BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält, gesondert zu prüfen (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 17). Erfasst wird auch der BgA, der OG ist und bei dem das Dauerverlustgeschäft von dem OT betrieben wird (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2); handelt es sich um einen BgA, der infolge einer Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 22; zust. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1432).

4. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2)513 **a) Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)**

Bei dauerdefizitären KapGes. sind die Rechtsfolgen einer vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, wenn *kumulativ* folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die KapGes. übt ein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 aus oder es handelt sich um eine Tätigkeit, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetrieb eingestuft würde (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2),
- die Mehrheit der Stimmrechte entfällt unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts, und
- zum Ausgleich der Verluste aus den Dauerverlustgeschäften müssen nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter verpflichtet sein.

Diese Bestimmung deckt sich daher, was die Voraussetzung der Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts betrifft, mit dem entsprechenden Erfordernis für BgA gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1. Zusätzliche Anforderungen ergeben sich aus Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (vgl. nachfolgend Anm. 514–519).

Die Sonderregelung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 ist wegen der von der öffentlichen Hand vorzuhaltenden Leistungen der Daseinsvorsorge, die regelmäßig nicht kostendeckend betrieben werden können, gerechtfertigt und begrüßenswert (BTDrucks. 16/10189, 70; aA KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 68).

b) Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

514 Einstweilen frei

aa) Mehrheitserfordernis

Die Privilegierung des Abs. 7 kommt nur bei solchen KapGes. zum Tragen, bei denen unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und diese ausschließlich zum Verlustausgleich verpflichtet sind, wozu ein entsprechender Nachweis zu erbringen ist. Diese Beschränkung des Anwendungsbereichs ist angesichts der Tatsache, dass es sich bei dieser Vorschrift um eine Spezialregelung für Eigengesellschaften der öffentlichen Hand handelt, konsequent (so auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 55).

Das Mehrheitserfordernis gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass die Gebietskörperschaft in der Gesellschafter- oder Hauptversammlung der KapGes. die Mehrheit der Stimmrechte innehaben muss, so dass Teilprivatisierungen möglich bleiben; es wird also an der Verteilung der Stimmrechte, nicht am Anteilsbesitz und Umfang der Kapitalbeteiligung angeknüpft (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1443). Dem Stimmrecht gleichzustellen sind Vereinbarungen, die anderweitig die Ausübung des Stimmrechts sicherstellen, zB Stimmrechtsvereinbarungen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 26; BOTT in ERNST & YOUNG § 8 Rn. 1443) oder unwiderrufliche Stimmrechtsvollmachten (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112). Nicht notwendig ist, dass die Stimmrechte nur bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts liegen, so dass sich die Mehrheit der Stimmrechte auch aus der Zusammenrechnung der Beteiligungen mehrerer juristischer Personen des öffentlichen Rechts ergeben kann (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 56; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1445). Unschädlich ist es auch, wenn die Körperschaft in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR ansässig ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 26). Auch in einem Drittstaat ansässige juristische Personen des öffentlichen Rechts sind zum begünstigten Gesellschafterkreis zu zählen, weil sie auch ustl. (vgl. Abschn. 23 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008) als solche gelten (so auch STRAHL, DStR 2010, 193).

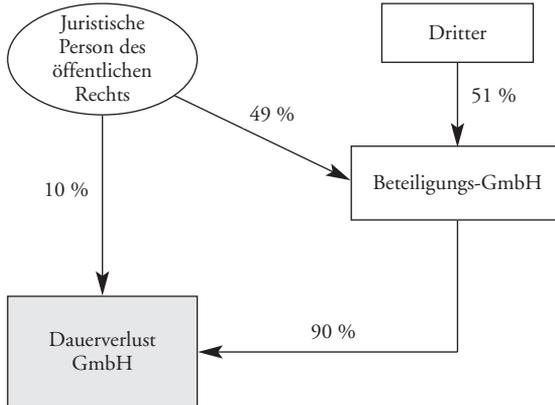
Die Berechnung der Mindestbeteiligungsquote ist nicht eindeutig geregelt; maßgeblich ist darauf abzustellen, dass die öffentliche Hand auf Grund der Stimmenmehrheit die Geschicke der Gesellschaft bestimmen kann, dh. die KapGes. beherrscht (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112). Unmittelbare *und* mittelbare Beteiligungen sind bei der Ermittlung der Beteiligungsquote zusammenzurechnen.

Ist die juristische Person des öffentlichen Rechts *Alleingesellschafterin*, stellt sich die Frage nach der Stimmrechtsmehrheit nicht. Sind an der Gesellschaft *mehrere* Gesellschafter beteiligt, ist für die Bestimmung der Stimmrechtsmehrheit originär auf die Verteilung der Stimmrechte in der Gesellschafter-/Hauptversammlung abzustellen; bei Identität von Stimmrecht und Kapitalbeteiligung genügt insoweit für die Mehrheit der öffentlichen Hand ein Beteiligungsquorum von 50% + x. Ist hingegen ein privater Dritter an der KapGes. zu 50% oder mehr beteiligt, kommt eine Fortführung des stl. Querverbands ab 2009 nicht mehr in Betracht. Dies gilt in gleicher Weise für den Fall, dass eine Gebietskörperschaft zwar mit Stimmrechtsmehrheit an der KapGes. der private Mitgesellschafter aber auch an Verlustbetrieben innerhalb der KapGes. ergebnismäßig beteiligt ist. Dieses Ergebnis resultiert aus der Anforderung einer kumulativen Erfüllung der in Abs. 7 Nr. 2 Satz 2 genannten Voraussetzungen.

516 **bb) Mehrstufige Beteiligungen**

Bei mehrstufigen Beteiligungen könnten im Hinblick auf den Aspekt der Beherrschung im Grundsatz zwei Sichtweisen in Betracht kommen: Entweder wird die Beteiligungsquote rein rechnerisch ermittelt oder es werden nur Beteiligungen an solchen zwischengeschalteten KapGes. berücksichtigt, die ihrerseits (mittelbar oder unmittelbar) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts beherrscht werden, so dass sämtliche der zwischengeschalteten KapGes. zustehende Stimmrechte dem beherrschenden Gesellschafter zuzurechnen sind. Sinn und Zweck des Abs. 7 sprechen für die zuletzt skizzierte Betrachtung, mit der Konsequenz, dass die öffentliche Hand auch an jeder vermittelnden Gesellschaft eine Stimmrechtsmehrheit besitzen muss, dh. auf jeder Stufe der Beteiligungskette ist die Mehrheit der Stimmrechte zu gewährleisten (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 27; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1446; BRACKSIEK, FR 2009, 15; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112; aA SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67, der für diese Anforderung eine ausdrückliche gesetzliche Regelung – entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für die Organschaft – als notwendig erachtet). Dieses Erfordernis gilt vor allem für solche Konstellationen, bei denen zwar die rechnerische Stimmenmehrheit auf die juristische Person des öffentlichen Rechts entfällt, deren Durchsetzung aber faktisch nicht möglich ist, so zB dann, wenn vermittelnde Mehrheits-Beteiligungsgesellschaften nicht von dieser beherrscht werden, die juristische Person des öffentlichen Rechts aber über weitere Beteiligungsstrukturen summarisch die Mehrheit der Stimmen auf sich vereinigt.

Beispiel 1 (entnommen aus BRACKSIEK, FR 2009, 15):



Rechnerische Stimmrechtsmehrheit in der Dauerverlust-GmbH (juristische Person des öffentlichen Rechts 54,1%, Dritter 45,9%), aber kein unmittelbarer maßgeblicher Einfluss auf das Dauerverlustgeschäft.

Beispiel 2: Die A-GmbH, an der die Kommune K zu 20% und die B-GmbH zu 80% beteiligt sind, tätigt Dauerverlustgeschäfte. An der B-GmbH wiederum sind die K mit 40% und ein privater Dritter P mit 60% beteiligt. Nach den Satzungen der A-GmbH und der B-GmbH erfolgt die jeweilige Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit.

Rein rechnerisch hält die K damit die Mehrheit der Stimmrechte (20% unmittelbar und 32% mittelbar), sie beherrscht die A-GmbH aber nicht, weil P die B-GmbH und damit mittelbar auch die A-GmbH beherrscht, so dass Abs. 7 keine Anwendung findet (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112).

Beispiel 3: An der Dauerverlustgeschäfte betreibenden A-GmbH sind ein privater Dritter P mit 20% und die B-GmbH mit 80% beteiligt. Die Geschäftsanteile der B-GmbH werden zu 60% von der Kommune K und zu 40% von P gehalten.

Rein rechnerisch hält K damit keine Mehrheit der Stimmrechte an der A-GmbH (nur 48% mittelbar), dennoch beherrscht sie über ihre Mehrheitsbeteiligung an der B-GmbH mittelbar auch die A-GmbH. Sofern daher K allein die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften trägt, kommt Abs. 7 zur Anwendung (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112).

cc) Nachweis der ausschließlichen Verlusttragung durch öffentliche Hand

517

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Gesellschafter müssen nachweislich die Verluste tragen, die sich handelsrechtl., nicht stlich (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1451), vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, und zwar auch dann, wenn sich bei der Gesellschaft selbst handelsrechtl. in der Summe kein Verlust ergibt, weil zB die Zuwendungen der öffentlichen Hand als Einnahmen gebucht werden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 28; so auch FIAND, KStZ 2010, 26). Im Fall einer mehrheitlich beteiligten Gruppe juristischer Personen des öffentlichen Rechts haben die Beteiligten untereinander die Verlusttragungspflicht nach der Beteiligungsquote und nicht nach dem Verhältnis der Stimmrechte zu bemessen (Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 28; aA PINKOS, DStZ 2010, 96). Nach dem Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 reicht es aus, dass die mehrheitlich beteiligten öffentlich-rechtl. Anteilseigner die Verluste nur mittelbar tragen, zB über eine zwischengeschaltete 100%ige Tochtergesellschaft (Holding). Eine abweichende Verlusttragsvereinbarung, die nicht mit der Beteiligungsquote korrespondiert, soll, sofern sie auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruht, bei folgendem Sachverhalt im Verkehrsbereich zulässig sein (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636): Die Kreise A und B gründen eine ÖPNV-GmbH, an der sie hälftig beteiligt sind. Die GmbH erbringt Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang. Zwischen den Kreisen als Gesellschafter wird vereinbart, dass sie die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen auf der Basis der gefahrenen Jahreskilometer tragen.

Das Erfordernis der ausschließlichen Verlusttragung durch die öffentliche Hand ist nicht dahingehend zu verstehen, dass *jede* der beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die über die Stimmenmehrheit verfügen, anteilig auch das Merkmal der Verlusttragung zu erfüllen hat und damit ein Einbezug aller an der Eigengesellschaft beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts geboten wäre. Vielmehr ist es ausreichend, wenn von den an der Eigengesellschaft beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine oder eine Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese bzw. diese Gruppe das Kriterium der Verlusttragung (anteilig) erfüllt (vgl. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1462 unter Hinweis auf BMF v. 31.5.2010 in ERNST & YOUNG PUBLIC SERVICES Newsletter, Ausgabe 99, 7/2010, 15). Nach KRÄMER in DJPW (§ 8 Abs. 7 Rn. 62c; ebenso KIRCHHOF, DStR 2010, 1659) sollen derartige disquotale Verlusttragsvereinbarungen auch in anderen Fällen zulässig sein (zB Aufteilung des Verlustes einer Musikschule entsprechend den Wohnorten der unterrichteten Schülerinnen und Schüler).

Bei *mittelbarer* Beteiligung ist der Nachweis über die gesamte Beteiligungskette zu führen (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; BTDrucks. 16/10189, 70; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043e; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1113).

518 dd) Art und Weise der Verlusttragung

Da es genügt, dass die Verluste von der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich im Ergebnis getragen werden, wobei die Verhältnisse des Einzelfalls maßgeblich sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 28), kann die Verpflichtung zur ausschließlichen Verlusttragung – unstreitig – aus einer (kommunal-) gesetzlichen Grundlage resultieren, aber auch auf einer ausdrücklichen Regelung im Gesellschaftsvertrag der KapGes., also auch auf gesellschaftsrechtl. (als Einlage) Grundlage beruhen (BRACKSIEK, FR 2009, 15; GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1113; vgl. auch BTDrucks. 16/10189, 69; OFD Nds. v. 2.12.2010, DB 2011, 68). Des Weiteren kann die Verlusttragung angesichts der wirtschaftlichen Betrachtung auch durch entsprechende Abschlüsse bei der Kaufpreisfindung festgeschrieben werden (PINKOS, DStZ 2010, 96, wohl auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1455) oder es wird bestimmt, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts bei Liquidation der Eigengesellschaft die laufenden Verluste zu 100% ausgleichen muss; im letzteren Fall behielte die Einlage (einschließlich eines eventuellen Disagios) des Privaten in die Eigengesellschaft ihren vollen Wert, so dass Abschreibungsverluste bei ihm nicht anfielen (so auch FIAND, KStZ 2010, 26). Außerhalb gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen wird eine Verlusttragung Dritter bei folgender Sachlage für zulässig erachtet: Mit dem Betreiber einer Betriebssparte einer Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dauerhaft Verluste erzielt, wird vereinbart, dass dieser in bestimmtem Umfang Verluste aus der Betriebssparte zu übernehmen hat. Kann der Betreiber diese Kostenvorgaben nicht einhalten und muss er daher in dem vertraglich vorbestimmten Umfang die Verluste der Eigengesellschaft ausgleichen, führt dies bei der Gesellschaft zu Einnahmen. Der nach dieser Vereinnahmung verbleibende Verlust muss von der juristischen Person des öffentlichen Rechts getragen werden, um die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zu erfüllen (so Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636). Weitergehend wird auch ein Verlustausgleich auf schuldrechtl. Basis grds. als ausreichend angesehen (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 61; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043e; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1452); dies gilt jedoch nicht für den Fall einer ertragswirksamen Vereinnahmung des schuldrechtlichen Verlustausgleichs, da hierbei gar kein Verlust entstehen würde und es insoweit auch kein Dauerverlustgeschäft gäbe (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 61). Darüber hinaus soll es auch genügen, wenn ohne entsprechende Vereinbarung im Vorhinein der Verlust auf der Grundlage eines *tatsächlichen* Ausgleichs getragen wird (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1453 mwN).

Eine Verpflichtung zum Verlustausgleich ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, so dass es auch genügt, wenn die Verluste auf andere Art und Weise ausgeglichen, zB durch eine weitere Gewinnstätigkeit der KapGes. im Rahmen von Abs. 9, oder vorgetragen werden. Dabei müssen nicht alle durch das Dauerverlustgeschäft entstehenden Verluste abgedeckt werden, sondern nur diejenigen, die das haftende Eigenkapital der Eigengesellschaft angreifen und damit zur Überschuldung führen (so mit überzeugender Begr. GEISSELMEIER/BARGENDA,

DSStR 2009, 1333). Insoweit wäre es konsequent, wenn für den Begriff des „Tragens“ die Verhinderung der drohenden Überschuldung als ausreichend erachtet wird, so dass auch ein die Insolvenz beseitigender qualifizierter Rangrücktritt für die Bejahung der ausschließlichen Verlusttragung durch die öffentliche Hand genügt (aA GEISSELMEIER/BARGENDA, DSStR 2009, 1333). Ebenfalls genügt nicht die Einzahlung der öffentlich-rechtlichen Anteilseigner in die Kapitalrücklage, wenn zB im Falle der Liquidation eine Rückzahlung der Einlage an die juristische Person des öffentlichen Rechts möglich ist (vgl. auch BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 30), wobei nach KRÄMER in DJPW (§ 8 Abs. 7 Rn. 59) auch eine zeitnahe Auskehrung der Einlagen (und nicht erst bei Liquidation) möglich sein soll.

Im Falle einer mittelbaren Mehrheitsbeteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, zB über eine 100%-ige Tochtergesellschaft, soll es zur wirtschaftlichen Verlusttragung durch die öffentlich-rechtlichen Anteilseigner ausreichen, wenn die Verluste durch Einlagen der Tochtergesellschaft in die Dauerverlust-Gesellschaft ausgeglichen werden (so KRÄMER in DJPW, § 8 Rn. 59).

ee) Ausschließliche Verlusttragung durch öffentlich-rechtlichen Gesellschafter

519

Unterhält die juristische Person des öffentlichen Rechts neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Das hat zur Folge, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts als Mitgeschafterin die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden *Anteils* am Ergebnis aus der Gewinnstätigkeit trägt. Den *gesamten* sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust hingegen trägt sie nur, wenn sie auch den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit zu übernehmen hat (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 29; krit. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 62a, der mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbare Verschiebungen zugunsten der nicht öffentlich-rechtlichen Anteilseigner für möglich hält). Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigenesellschaften ausgeübt werden, die zB in Form einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtlich verbunden sind.

Beispiel: An der X-GmbH sind die Gemeinde G zu 60% und der private Dritte D zu 40% beteiligt. Die X-GmbH betreibt ÖPNV (Verluste) und Gasversorgung (Gewinne).

Damit bei der GmbH Abs. 7 zur Anwendung kommen kann, muss sich G verpflichten, den jährlich rechnerisch auf D entfallenden Verlustanteil aus dem Dauerverlustgeschäft ÖPNV iHv. 40%, zB durch Einlagen, zu tragen.

Ist nur eine juristische Person Anteilseigner der KapGes. und werden bei dieser Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. Abs. 7 Satz 2 mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten verrechnet, trägt der alleinige Anteilseigner wirtschaftlich die Verluste (FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 62a).

Mit der Regelung zur ausschließlichen Verlusttragung der öffentlichen Hand ist keine gesetzliche Anerkennung inkongruenter (disquotaler) Gewinnausschüttungen verbunden, vielmehr bleiben die hierzu ergangenen Verwaltungsgrundsätze (vgl. BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47) unberührt. Angesichts der vom Gesetz verlangten disquotalen Verlusttragung setzt eine disquotale Gewinnverteilung eine „besondere Leistung“ des privaten Anteilseigners als zusätzlicher Beitrag zum Gesellschaftszweck voraus (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 1303 – Tz.

32; vgl. zur disquotalen Gewinnverteilung mit Beispielsfall auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 63).

Ist ein BgA OT einer KapGes. (OG) und trägt er auf Grund des EAV die Verluste jährlich voll, ist der Tatbestand des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 31). In der Praxis kommt es häufig vor, dass private Anteilseigner als Minderheitsgesellschafter an der OG beteiligt sind, denen Ausgleichszahlungen gem. § 304 AktG zugesagt werden. Enthält dieser organschaftliche Ausgleichsbetrag auch einen variablen Anteil, der sich nach dem Ergebnis der OG bemisst, dürfen nur die Ergebnisse der Gewinnsparten und nicht das saldierte Ergebnis der GuV berücksichtigt werden, da ansonsten der private Anteilseigner über die geringere Ausgleichszahlung den Verlust aus dem Dauerverlustgeschäft mit tragen würde (so zutreffend KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 63). Zur Handhabung im Falle der Vereinbarung einer Bereichsdividende (Tracking-stock), vgl. KIRCHHOF, DStR 2010, 1659; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1458.

III. Vorliegen eines „Dauerverlustgeschäfts“ als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 7 Satz 2)

520 1. Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“

Prognoseerfordernis: Ein „Dauerverlust“ ist grds. dadurch gekennzeichnet, dass aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen VZ nicht mit einem positiven bzw. ausgeglichenen Ergebnis oder einem stl. Totalgewinn zu rechnen ist. Über welchen Zeitraum sich die Prognose erstrecken muss, wird in BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) nicht geregelt. Sachgerecht dürfte es sein, in Anlehnung an die Rspr. zur „Liebhaberei bei KapGes.“ (zB BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538 = FR 2002, 1175) einen Prognosezeitraum von drei bis maximal fünf Jahren zugrunde zu legen, so dass bei dessen Überschreitung von einer Dauerverlusttätigkeit auszugehen ist (STRAHL, DStR 2010, 193; KORN/STRAHL, KÖSDI 2010, 16801; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1497).

Fehlen eines kostendeckenden Entgelts: Die Formulierung, dass Dauerverluste nur entstehen, wenn Tätigkeiten ohne kostendeckendes Entgelt ausgeübt werden, spricht dafür, das Ergebnis einer handelsrechtl. Gewinnermittlung (Totalgewinnprognose) auf Vollkostenbasis einschließlich zurechenbarer Gemeinkosten und Abschreibungen zugrunde zu legen (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1495; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 28; MEIER, FR 2010, 168; vgl. auch Anm. 530). Nicht sachgerecht ist es hingegen – zumal es auch stl. Besonderheiten nicht gerecht wird – auf das stl. Ergebnis oder das kstl. Einkommen abzustellen.

Insbesondere kommen nach dieser Vorschrift solche Verluste in Betracht, die der Gemeinde aus der Vorhaltung von Einrichtungen entstehen, die sie im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge gegenüber ihren Bürgern erbringt, denn hierbei handelt es sich um nicht kostendeckende Einrichtungen, die die Gemeinde aus spezifischen „politischen“ Gründen im Allgemeininteresse unterhält. Nur Verluste, die ursächlich aus diesen Tätigkeiten herrühren, sollen stl. nicht als vGA qualifiziert werden (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Nach KRÄMER (in

DJPW § 8 Abs. 7 Rn. 26) sollen privilegierte Dauerverlustgeschäfte auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit als solche nicht defizitär ist, einzelne Geschäfte infolge der Einflussnahme der Trägerkörperschaft aber zu Verlusten führen. Nicht geschützt sind deshalb Verluste aus anderen Gründen, zB weil der BgA der Trägerkörperschaft Räumlichkeiten zu einem unter dem Marktpreis liegenden Entgelt überlässt (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69).

„Sondergewinne“ bleiben unberücksichtigt: Zu Recht werden Aufgabe- und Veräußerungsgewinne bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft nicht berücksichtigt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 37; LEIPPE, DStZ 2010, 106 mit eingehender Begründung). Neue (gewinnträchtige) Tätigkeiten, bei denen „nur“ Anlaufverluste anfallen, werden nicht von Abs. 7 Satz 2 erfasst (BTDrucks. 16/10189, 70). Fallen hingegen „nur“ in einzelnen VZ, also vorübergehend, Gewinne an, stehen diese der Annahme eines Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 38). Abs. 7 ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft nicht mehr vorliegt. Ob ab diesem Zeitpunkt die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen sind, bestimmt sich dann allein nach allgemeinen Grundsätzen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Rn. 39). Da in dem v.g. BMF-Schreiben von einem Zeitpunkt die Rede ist, ist davon auszugehen, dass dies auch unterjährig geschehen kann (so auch FIAND, KStZ 2010, 26).

Geschäfte, die zu Dauerverlusten führen: Bzgl. des Dauerverlust-“geschäfts“ ist eine abgrenzbare betriebliche Struktur (zB Betrieb, Teilbetrieb) nicht erforderlich, sondern es kommt auf die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit an (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 26; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1474). Dabei ist ausschließlich auf das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit als solcher – und nicht des Betriebs – unter Berücksichtigung des hierfür notwendigen BV abzustellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 36; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1498).

BV-Mehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen, sind gewinnerhöhend und Aufwendungen, die den stl. Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 36). Bzgl. der nach § 8b stfreien Beteiligungserträge gilt dies nur im Hinblick auf Erträge aus solchen Beteiligungen, die zum *notwendigen* BV gehören, während durch Erträge aus zum *gewillkürten* BV gehörenden Beteiligungen eine dauerdefizitäre Tätigkeit und damit ggfs. eine vGA nicht verhindert werden können (so zutreffend KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 28, 39 mit Beispielfall).

2. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)

a) Maßgebliche politische Gründe

aa) Grundfragen

Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen den Bereichen, die in Abs. 7 Satz 2 aufgeführt sind und bei denen Dauerverlustgeschäfte anfallen können, und den Geschäften selbst.

Unterschiedliche Gründe für Dauerverlustgeschäfte: Ein Dauerverlustgeschäft liegt nur vor, wenn die dauerdefizitäre Tätigkeit aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betrieben wird; der Aufzählung dieser Bereiche kommt dabei abschließender Charakter zu (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 40; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 20). Die Zuordnung der im BMF-Schrei-

ben aufgeführten Geschäfte zu den einzelnen begünstigten Bereichen ist hingegen beispielhaft zu verstehen (PINKOS, DStZ 2010, 96; LEIPPE, DStZ 2010, 106). Ebenso eindeutig steht fest, dass die Verluste nicht geschützt sind, soweit ausschließlich andere Gründe maßgebend sind. Praktische Schwierigkeiten und erhebliche administrative Probleme dürften auftreten (so auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c), wenn neben den ausdrückl. genannten auch andere Gründe vorliegen. Insoweit bedarf es im Fall eines Motivbündels einer monetären Zuordnung und Aufteilung der Kostenunterdeckung und des korrespondierenden Verlusts zu den entsprechenden Beweggründen (BRACKSIEK, FR 2009, 15; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1124; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c, der die einschlägigen Beweggründe als ausschließliche ansieht, so dass dem Aspekt eines Haupt- oder Nebenmotivs keine Relevanz zukommt). Die notwendige Identifizierung und Quantifizierung nicht tatbestandlicher Nebenmotive (Motiv-Differenzierung) dürfte sachgerecht nur im Schätzungswege möglich sein. Sollten sich allerdings die Motive für die wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend mit den im Gesetz aufgezählten Gründen decken (Hauptmotive), wird *insgesamt* von einem Dauerverlustgeschäft auszugehen sein (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; ähnlich RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1124). Zur Vermeidung von Umgehungen soll es grds. erforderlich sein, dass den beschriebenen Förderzwecken *unmittelbar* und *originär* vom BgA bzw. der KapGes. *selbst* nachgekommen wird; eine lediglich (organisatorisch) ausgegliederte oder mittelbare Förderung der in Abs. 7 Satz 2 genannten Zielsetzungen soll nicht ausreichend sein (so BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1124; BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 47). Kein begünstigtes Geschäft soll daher vorliegen, wenn der BgA oder die Eigengesellschaft WG an Dritte überlässt, damit diese entsprechende Geschäfte tätigen können (zB Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter; so: BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 47). Führt jedoch die Überlassung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts zur Annahme eines Verpachtungs-BgA iSd. § 4 Abs. 4 und übt der Pächter selbst ausschließlich die in Abs. 7 Satz 2 privilegierten Tätigkeiten aus, kommt diese Norm beim Verpachtungs-BgA zum Tragen. Entsprechendes gilt, wenn verschiedene Pächter jeweils selbst ausschließlich die in Abs. 7 aufgeführten Tätigkeiten ausüben (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 47).

Einschränkung steuerunschädlicher Dauerverlustgeschäfte: Die Einschränkung der Dauerverlustgeschäfte, hervorgerufen durch das Erfordernis, dass der BgA bzw. die KapGes. den Förderzwecken *selbst* nachkommen muss, ist nicht sachgerecht; es wird ein neuer Grundsatz der Unmittelbarkeit geschaffen, der so im Gesetzeswortlaut keine Stütze findet (krit. auch HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, der speziell bei gemischten Nutzungen neue Abgrenzungstreitigkeiten vorprogrammiert sieht; MAIER, DStR 2010, 198; LEIPPE, DStZ 2010, 106; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1501, 1503). Zudem ist es gerade kennzeichnend für die Überlassung von kommunalen Stadt- und Mehrzweckhallen, dass diese an Vereine zur Nutzung für Sportzwecke („gesundheitspolitische“ Gründe), an Konzert- und Theaterveranstalter („kulturpolitische“ Gründe) und zu Zwecken der Bürgerbegegnung, zB zur Abhaltung von Bürgerversammlungen („sozialpolitische“ Gründe), erfolgt. Gegen die Ansicht des BMF spricht zudem, dass nach der Intention der Neuregelung des Abs. 7 die bisherigen Verwaltungsgrundsätze zur stl. Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand beibehalten werden sollten, diese aber ersichtlich beim Betrieb von Stadt- oder Mehrzweckhallen keine vGA vorgesehen haben. Darüber hinaus würde die

Annahme einer vGA beim Betrieb einer dauerdefizitären kommunalen Multifunktionshalle zu dem unbefriedigenden Ergebnis führen, dass ein stl. Querverbund, zB mit einem gewinnträchtigen Versorgungs-BgA, trotz bestehender enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 nicht mehr möglich wäre (so auch MAIER, DStR 2010, 198; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 25).

Konsequent weiter gedacht, sollten die im BMF-Schreiben v. 12.11.2009 niedergelegten Grundsätze dann aber auch auf die Fälle der Betriebsaufspaltung Anwendung finden, die einen BgA gem. § 4 Abs. 1 bildet, so dass hierbei ebenfalls auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen wäre (so auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1505).

Beispiel 1: Die Gemeinde G überlässt ihr Opernhaus nebst Inventar allein der privaten P-GmbH, ohne – aus kulturpolitischen Gründen – eine kostendeckende Pacht zu verlangen.

Die Überlassung führt zu einem dauerdefizitären Verpachtungs-BgA, auf den Abs. 7 anzuwenden ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 48).

Beispiel 2: Die Gemeinde G unterhält, ohne dass kostendeckende Erlöse erzielt werden, eine Multifunktionshalle, die mit Erbringung erheblicher zusätzlicher Leistungen (zB Bühnenauf- und -abbau, Reinigung) an verschiedene Nutzer zu unterschiedlichen Zwecken (zB Kongresse, Musikveranstaltungen) überlassen wird.

Die Unterhaltung der Halle stellt zwar einen BgA gem. § 4 Abs. 1 dar, der jedoch kein von Abs. 7 begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreibt, sondern eine vGA zur Folge hat (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 49).

Die Berechtigung der oben geäußerten Kritik an dem von der FinVerw. aufgestellten Erfordernis der „Selbst- und Unmittelbar-Erfüllung“ der Förderzwecke durch den BgA bzw. die KapGes. lässt sich gerade an dem zuvor skizzierten Beispiel verdeutlichen: Insbesondere in ländlichen Gebieten muss die Kommune eine Stadthalle oder ein Theatergebäude bereitstellen, damit die BürgerInnen überhaupt in den Genuss von Kultur mittels Gastspielen Externer gelangen können. Damit erfüllt sie unstreitig kulturelle Aufgaben. Vor diesem Hintergrund dürfte es gerechtfertigt sein, bei kostenpflichtiger Vermietung an Dritte und Gewährung reduzierter Entgelte für einzelne Aufführungen einen aus kulturpolitischen Gründen anfallenden und damit begünstigten Dauerverlust iSd. Abs. 7 zu bejahen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106). Eine Ausuferung ist nicht zu befürchten, da schon ein Sonderrabatt gegenüber dem Normalfall zu Nachweiszwecken erforderlich sein dürfte und zudem das Erfordernis der Beteiligung der öffentlichen Hand einengend wirkt. Zudem führt es – wie in den zuvor skizzierten Beispielfällen verdeutlicht – zu einer unterschiedlichen Handhabung, je nachdem, ob die Überlassung von Betriebsgrundlagen an einen einzigen oder an mehrere Nutzer erfolgt. Diese Benachteiligung der Überlassung an mehrere Nutzende (vGA) ist nicht sachgerecht und Ausdruck einer übertriebenen „Förmelei“ (so zutreffend STRAHL, DStR 2010, 193). Zu ähnlichen sachgerechten Erwägungen hinsichtlich der Überlassung von Sportanlagen an örtliche Vereine, der Überlassung von Theatern bei nicht begünstigten wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betreibers (zB Werbung, Cafeteria) oder der Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen, vgl. LEIPPE, DStZ 2010, 106.

Kommunalrechtliche Auslegung der Dauerverlustgeschäfte? Da durch Abs. 7 Satz 2 die Tätigkeiten der Daseinsvorsorge geschützt werden sollen, die nach den kommunalrechtl. Vorschriften ausgeübt werden dürfen, sind die Tätigkeitsbereiche nach dem jeweiligen Kommunalrecht auszulegen (zB in NRW gem. § 107 Abs. 1 und 2 GO NRW). Da aber die landesrechtl. Bestimmungen

nicht einheitlich und zudem auch begrifflich mit der stl. Regelung nicht deckungsgleich sind, sind Probleme vorgezeichnet (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; krit. zur Einzelaufzählung auch LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568; LEIPPE, DStZ 2010, 106; vgl. auch Anm. 502). Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen ist daher eine weite Auslegung der jeweiligen Begriffe geboten (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 20; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

Zur Konkretisierung der nachfolgend skizzierten begünstigten Betätigungen vgl. ergänzend BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 41–49:

522 **bb) Verkehrspolitische Gründe**

Hierzu sind der gesamte Bereich des öffentlichen Personennah-, Schienen- und Güterverkehrs einschließlich der Vorhaltung und des Betriebs der Infrastruktur, auch wenn Letzteres in einem entsprechenden separierten Unternehmen erfolgt, sowie der Hafen, Fähr- und Flughafenbetrieb zu rechnen. Dies gilt sowohl für die Tätigkeit des Konzessionsinhabers als auch des sog. „Betriebsführers“ iSd. PBefG, während reine „Fahrergesellschaften“ diesem Begriff nicht unterfallen. Auch die Parkraumbewirtschaftung, soweit *auf Dauer* ein Verlust erwirtschaftet wird, ist hierunter zu erfassen (vgl. FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.). Die grds. hoheitliche Betätigung der Straßenbeleuchtung soll – auch bei Einbindung einer privatrechtlichen Gesellschaft in die Durchführung – nach Ansicht des Sächs. FG v. 15.12.2010 (4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr.) unter dem Aspekt der Verkehrssicherung dieser Art. unterfallen; gesetzessystematischer dürfte es allerdings sein, diese Fallkonstellation nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 zu behandeln.

523 **cc) Umweltpolitische Gründe**

Zu dieser Art. gehören, soweit keine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, vor allem Einrichtungen der Abfall- und Gewerbemüllentsorgung, der Abwasserbeseitigung und der Straßenreinigung.

524 **dd) Sozialpolitische Gründe**

Zu dieser Fallgruppe ist die Förderung der Jugend-, Erwachsenen- und Altenhilfe sowie des Wohlfahrtswesens zu rechnen, so dass zB die Unterhaltung von Senioren- und Behindertenheimen, Begegnungsstätten sowie sozialen Beratungsstellen und Frauenhäusern ebenso dieser Fallgruppe zuzuordnen ist wie der Betrieb von Kindergärten (soweit BgA) und Tageseinrichtungen für Kinder.

525 **ee) Kulturpolitische Gründe**

Der Betrieb von Theatern, Museen (einschließlich Ausstellungen), Opernhäusern, Bibliotheken, Bühnen und Orchestern ist unstreitig hierunter zu subsumieren. Hinsichtlich Stadthallen liegen kulturpolitische Gründe vor, soweit eine *eigene* Bewirtschaftung durch die Kommunen in Form von zB Konzerten, Theateraufführungen stattfindet; werden hingegen diese Einrichtungen in wesentlichem Umfang für kommerzielle Zwecke oder private Feiern verwendet oder diese als Ganzes einem *externen* Betreiber zur Bewirtschaftung überlassen und entsteht den Gemeinden hieraus ein Verlust, ist eine begünstigte Tätigkeit zu verneinen (vgl. auch MAIER, DStR 2010, 198). Zoologische sowie botanische Garten-, Wald- und Parkanlagen dienen ebenfalls diesem Zweck.

ff) Bildungspolitische Gründe

526

Diese Zweckbestimmung wird durch Schulen und Kurstätigkeiten von Volkshoch- oder Musikschulen und Kammern (soweit nicht hoheitlich) erfüllt.

gg) Gesundheitspolitische Gründe

527

Der Betrieb von Kurheimen, Kurparks, Krankenhäusern/Sanatorien, Strandpromenaden sowie medizinischer Beratungsstellen ist ebenso den gesundheitspolitischen Gründen zuzurechnen wie derjenige von Sport- (auch Ski- und Sessellifte, nicht Minigolfanlagen) und öffentlichen Bäderanlagen einschließlich „Spaßbäder“ (so auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 20 und RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1123 bzgl. Sport- und Bäderbetriebe); Beherbergungsbetriebe zählen nicht zum Gesundheitsbereich (so ausdrückl. BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 46).

hh) Nicht begünstigte kommunale Tätigkeiten

528

Messe- und Marktwesen: Nicht begünstigt sind insbes. kommunale Tätigkeiten im Messe- und Marktwesen sowie im Bereich der Wirtschaftsförderung (im Gesetzgebungsverfahren diskutiert und so jetzt ausdrückl. verneinend BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 43; mit guten Gründen bejahend LEIPPE, DStZ 2010, 106). Diese pauschale Ablehnung einer Privilegierung im v.g. BMF-Schreiben lässt außer Acht, dass sich in der Praxis unter den Unternehmensgegenstand „Wirtschaftsförderung“ die unterschiedlichsten Betätigungen subsumieren lassen, so dass es geboten ist, genau darauf zu achten, was tatsächlich in diesem Bereich gemacht wird. So hat FG Düss. v. 9.3.2010 (6 K 3720/06, K,G,F, ZKF 2010, 206, rkr., mit Anm. LEIPPE) zu Recht darauf hingewiesen, dass der Titel „Wirtschaftsförderung“ auch *hobeitliche* Tätigkeiten umfasst, zB die Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen, die Beratung und Mitwirkung bei der Fortschreibung von Gebietsentwicklungsplänen, der Grunderwerb von Ackerflächen in zukünftigen Gewerbegebieten einschließlich des Erwerbs von Tauschflächen, die Planung und Durchführung von Erschließungsmaßnahmen oder die Veräußerung von erschlossenen Gewerbegrundstücken an ansiedlungswillige Unternehmen (*ordnungspolitisch* orientierte Wirtschaftsförderung; vgl. auch BMF v. 4.1.1996, BStBl. I 1996, 54). Wenn daher die Wirtschaftsförderung auch nicht zu den nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 1 begünstigten Dauerverlusten zählt, kann im Einzelfall ein nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigter Zweck ausgeübt werden, so dass die dauerdefizitäre Betätigung nicht zur Annahme einer vGA führt (so auch LEIPPE, DStZ 2011, 369 und 401). Zu den Auswirkungen einer vGA, vgl. OFD Nds. v. 3.5.2011, ZKF 2012, 84.

Fremdenverkehrsförderung: Ebenfalls nicht privilegiert sind die Fremdenverkehrsförderung – wohl aber die Fremdenverkehrswerbung (vgl. § 4 Anm. 140 „Fremdenverkehr“) – und der Betrieb von Technologiezentren (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 21).

Diskutiert worden ist darüber hinaus (vgl. Stellungnahme der kommunalen Spitzenverbände zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Regelungen im JStG v. 3.9.2009, S. 9/10), Pausenverkaufsstellen in Schulen („soziale“ Gründe), Gartenschauen und botanische Gärten, Stadtfeste, Bürgerhäuser, Märkte und Kulturkinos als wichtige Elemente gemeindlichen Lebens, gerade in kleineren Kommunen, sowie Baudenkmäler („kulturelle“ Gründe) und Tierheime, Krematorien („gesundheitliche“ Gründe) als privilegierte Dauerverlustbetriebe anzuerkennen. Diese uE sachgerechten Überlegungen (so auch LEIPPE, DStZ 2010,

106) haben jedoch keine Aufnahme in den Katalog des Abs. 7 Satz 2 und auch nicht in die beispielhafte Aufzählung begünstigter Dauerverlustgeschäfte in BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 40 ff. gefunden.

529 b) Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung

Der Aspekt der „wirtschaftlichen“ Betätigung ist durch die Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet, ein Kriterium, das der BgA im Hinblick auf § 4 Abs. 1 bereits tatbestandsmäßig zu erfüllen hat. Würden auch einnahmeloze Tätigkeiten oder eine bloße Vermögensverwaltung zugelassen, führte dies zum einen zu einem vollumfänglichen Verlust des Geltungsanspruchs dieses Tatbestandsmerkmals. Darüber hinaus wären weitere materielle Unterschiede zwischen BgA und KapGes. die Folge, eine Konsequenz, die der Zielsetzung des Gesetzgebers eindeutig widerspricht, im Rahmen des Abs. 7 BgA und KapGes. hinsichtlich der Dauerverlustgeschäfte gleich zu behandeln (vgl. BRACKSIEK, FR 2009, 15; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1121). Wird daher vollumfänglich auf Einnahmen verzichtet, liegt in Ermangelung einer wirtschaftlichen Tätigkeit schon a priori kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 vor, so dass konsequenterweise – selbst bei Ausübung einer begünstigten Tätigkeit gem. Abs. 7 – eine vGA anzunehmen wäre (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 31, 48; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1493). Zuschüsse des kommunalen Trägers und/oder Dritter dürften ebenso wenig – ohne sonstige Einnahmen – die Wirtschaftlichkeit der Betätigung begründen (so auch GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; offen gelassen bei BRACKSIEK, FR 2009, 15).

530 c) Ohne kostendeckendes Entgelt

Das Merkmal der fehlenden Kostendeckung gilt für beide Tätigkeitsalternativen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 (GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). Das erforderliche tatsächliche, nicht aber iS eines Verzichts (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 33) willensgetragene Absehen von einem kostendeckenden Entgelt muss qualitativ und quantitativ kausal auf den entsprechenden Gründen des Abs. 7 Satz 2 basieren (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1494). Ob zwangsweise von der Erhebung kostendeckender Entgelte abgesehen wird, weil diese zB am Markt nicht durchsetzbar gewesen sind, oder dies freiwillig geschieht, ist unerheblich (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122). Aus der Formulierung „soweit“ ist zu schließen, dass dann, wenn ein kostendeckendes Entgelt sowohl aus Gründen des Abs. 7 Satz 2 als auch aus anderen Gründen nicht erhoben wird, die dauerdefizitäre Tätigkeit in eine begünstigte und eine nicht begünstigte aufzuteilen ist (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1121). Auch wenn mangels Kostenunterdeckung nicht unmittelbar anwendbar, erfasst diese Norm im Wege der teleologischen Extension auch *kostendeckend* unterhaltene Betätigungen und damit solche Aktivitäten, bei denen ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt wird (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 36; so auch BRACKSIEK, FR 2009, 15; LEIPPE, DStZ 2010, 106; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 52; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122; aA GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1043c). Diese Meinung steht zu der zuvor (vgl. Anm. 529) vertretenen Ansicht, Abs. 7 nicht auf entgeltlose Betätigungen auszuweiten, nicht im Wertungswiderspruch.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, was unter dem Begriff „kostendeckend“ zu verstehen ist. Sachgerecht dürfte es sein, den Begriff „Kosten“ synonym zum Begriff „Betriebsausgabe“ zu verstehen, was insbes. zur Kon-

sequenz hat, dass auch die Abschreibungen mit umfasst sind (so auch GEISSELMAYER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). Eine nicht ausreichende Kostendeckung, zB infolge einer Fehlkalkulation, begründet für sich allein nicht die Anwendung des Abs. 7 (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1494).

Einstweilen frei.

531–534

3. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)

535

Diese als Reaktion auf die BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) anzusehende Regelung besagt, dass bei Eigengesellschaften auch ansonsten hoheitliche Bereiche als Dauerverlustgeschäfte zu behandeln sind. Das heißt die strukturellen, auf einer kontinuierlichen Kostenunterdeckung basierenden, Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Beispielhaft wird das Schulschwimmen in einem von einer KapGes. betriebenen öffentlichen Bad genannt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Rn. 50), wobei in diesem Zusammenhang nur das ausschließliche Schulschwimmbad gemeint sein dürfte, da es sich bei öffentlichen Bädern, in denen nur zeitweise Schulschwimmen stattfindet, immer um einen BgA bzw. in der Trägerschaft einer KapGes. um eine wirtschaftliche Einrichtung handelt. Als weitere Beispielfälle (vgl. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 50; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1517) sind zu nennen: Hausmüllentsorgung, Abwasserbeseitigung sowie Planung, Errichtung, Erschließung und Vermarktung von neuen Gewerbegebieten (vgl. zu letzterer Funktion: FG Düss. v. 9.3.2010 – 6 K 3720/06 K,G,F, EFG 2010, 1443, rkr.). Reine Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten der KapGes. als Maßnahmen der bloßen Vermögensverwaltung werden nicht durch Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigt (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1518). Zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts wird auf BMF v. 11.12.2009 (BStBl. I 2009, 1597) verwiesen.

Erfasst wird nur die hoheitliche Tätigkeit, die die KapGes. selbst ausübt (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 7 Rn. 51; vgl. auch Anm. 521); verpachtet diese zB einen Bauhof oder ein Rathaus an die Trägerkörperschaft, ohne ein kostendeckendes Entgelt zu verlangen, ist kein Fall des Abs. 7 gegeben, sondern zu prüfen, ob nicht eine vGA anzunehmen ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 51). Wirtschaftlich betrachtet dürfte es uE der Selbstaussübung durch die KapGes. gleichstehen, wenn sich diese weiterer KapGes. als Erfüllungsgehilfen (vgl. § 278 BGB) bedient (vgl. hierzu und zur Beleihung: BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1516). Auch wenn Abs. 7 Satz 2 eine Tätigkeit mit Einnahmeerzielung voraussetzt (vgl. Anm. 529), soll nach KRÄMER (in DJPW § 8 Abs. 7 Rn. 54) auch bei Verlusten aus einer rein hoheitlichen Tätigkeit, die nicht mit Einnahmen verbunden ist, eine vGA nicht anzusetzen sein.

Welche Geschäftsvorfälle konkret von dieser Norm zu erfassen sind, bleibt unklar, denn wenn Hoheitsbetriebe auf privatrechtl. strukturierte KapGes. ausgelagert werden können, sind sie per se nicht mehr hoheitlich (GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 1043d). Der in dieser Vorschrift verwandte Begriff des „Hoheitsbetriebs“ ist iSd. § 4 Abs. 5 zu verstehen (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

Einstweilen frei.

536–549

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:
Einkommensermittlung bei zusammengefassten
Betrieben gewerblicher Art****I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8****550 1. Grundinformation zu Abs. 8**

Abs. 8 regelt den Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und den einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Dabei beinhaltet die Vorschrift zum einen eine Einschränkung der Verlustverrechnung bei BgA-Zusammenfassungen, denn im Grundsatz können in einem bestimmten BgA entstandene Verluste nur in diesem BgA genutzt werden („Verlusteinkapselung“ lt. Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1044a). Zudem ordnet diese Vorschrift als Grundregel bei einem zusammengefassten BgA den Ausgleich der bis zur Zusammenfassung angesammelten Verlustvorträge an; kommt es daher zur Zusammenfassung verschiedener BgA oder werden diese wieder getrennt, wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben, so dass eine Nutzung in einem anderen BgA nicht mehr möglich ist. Die entsprechenden Verluste sind deshalb nur mit späteren Gewinnen dieses BgA verrechenbar, wenn die Zusammenfassung beendet wurde. Ein Verlustvortrag eines einzelnen BgA kann nicht mit dem Ergebnis der zusammengefassten BgA verrechnet werden. Die zulässige intertemporale Verlustverrechnung gem. § 10d EStG innerhalb des Verbunds beschr. sich damit auf den zeitlichen Bestand der Zusammenfassung (Gosch in Gosch II. § 8 Rn. 1044b; Rengers in Blümich, § 8 Rn. 1131). Jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung hat damit grds. eine Einschränkung der Verlustnutzung zur Folge (Schiffers, GmbH-StB 2009, 67). Dies gilt nicht, wenn es sich um gleichartige BgA handelt, denn hierbei ist eine Verrechnung von Verlusten aus der Zeit vor der Zusammenfassung mit Gewinnen aus der Zeit nach der Zusammenfassung möglich (vgl. Abs. 8 Satz 5). Die Verlustverrechnungsbeschränkungen gem. Abs. 8 Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste (zB Anlaufverluste oder Verluste in einzelnen VZ) eines gewinnträchtigen BgA (Rengers in Blümich, § 8 Rn. 1132; Bracksiek, FR 2009, 15).

551 2. Rechtsentwicklung des Abs. 8

Abs. 8 wurde gesetzlich eingeführt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74). Diese Norm ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 7).

► *Übergangsregelung:* Zum 31.12.2008 für einen vorher zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvorträge gelten als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Satz 8); sie sind damit auch ab 2009 nach Maßgabe des § 10d EStG nutzbar, wenn dieser BgA nach dem 31.12.2008 fortbesteht (BTDrucks. 16/11108, 29; Brockmann/Hörster, NWB 2009, 448; Leippe/Baldauf, DStZ 2009, 67). Vor dem 1.1.2009 erfolgte Zusammenfassungen auf Grund einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht gelten somit für Zwecke des Verlustabzugs als *ein* BgA (Krämer in DJPW, § 8 Abs. 8 Rn. 10).

Dadurch wird gewährleistet, dass die Neuregelung des Abs. 8 für bereits am 31.12.2008 zusammengefasste BgA nicht zu einer Schlechterstellung hinsichtlich der Abzugsmöglichkeit von Verlustvorträgen führt, wie nachfolgendes Beispiel (entnommen aus ROH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14) verdeutlicht:

Beispiel: Ein Bäderbetrieb mit einem Verlustabzug von 1 Mio. € iSd. § 10d EStG und ein Versorgungsbetrieb sind in zulässiger Weise im Jahr 2008 zusammengefasst worden. Der verbleibende Verlustvortrag auf den 31.12.2008 wird gesondert festgestellt und ist durch den zusammengefassten BgA zukünftig weiterhin nutzbar. Neben die eingeschränkte Rücktragbarkeit der Verluste tritt die uneingeschränkt mögliche Verlustnutzung bei der künftigen Veranlagung des zusammengefassten Betriebs.

Erfolgt die Zusammenfassung erst im Jahr 2009, kann der Verlustvortrag nicht mehr von dem zusammengefassten BgA genutzt werden (Abs. 8 Satz 2). Er bleibt jedoch bestehen und kann nach einer erfolgten Trennung der BgA durch den Bäderbetrieb fortgeführt werden (Abs. 8 Satz 4).

Die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 8 dürfte ergänzend auch für die Nutzung der während der Zusammenfassung entstandenen Verluste nach deren Beendigung oder im Falle des Ausscheidens eines BgA aus dem verbleibenden zusammengefassten BgA gelten, so dass für vor dem 1.1.2009 zusammengefasste BgA im Hinblick auf den Verlustabzug ein vollumfänglicher Bestandsschutz besteht (so auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 8 Rn. 10). Wenn eine BgA-Zusammenfassung vor dem 1.1.2009 erfolgt und diese nach dem 31.12.2008 um einen weiteren, früheren Einzel-BgA erweitert wurde, kommt die Neuregelung des Abs. 8 bei dem derart zusammengefassten BgA zur Anwendung (zu den Konsequenzen, vgl. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 8 Rn. 11).

3. Bedeutung des Abs. 8

552

Die Neuregelung ergänzt zum einen die Norm des § 4 Abs. 6, indem sie regelt, in welchem Umfang im Falle einer entsprechenden Zusammenfassung ein Verlustabzug möglich ist. Abs. 8 stellt darüber hinaus eine Folgeänderung zu den Neuregelungen in Abs. 7 dar: Sie ist erforderlich geworden, weil gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 bei Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand, die in BgA ausgeübt werden, die Rechtsfolgen einer vGA grds. nicht mehr zu ziehen sind, mit der Konsequenz, dass beträchtliche und kontinuierlich steigende stl. Verlustvorträge angesammelt werden (BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 411; sehr krit. GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 1044, der Abs. 8 als „Schadensbegrenzungsmaßnahme“ und als „schönes Beispiel für gegenwärtige Gesetzgebungskunst und Regelungswut“ ansieht).

Die Neuregelung des Abs. 8 entspricht insoweit der bisherigen Praxis, als bei einer stl. Zusammenfassung von BgA ein Verlustvor- oder -rücktrag nur ein aus der gleichen Tätigkeit erzieltetes Einkommen mindern durfte (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; OFD Köln v. 17.8.1998, FR 1998, 966). Neben der gesetzlichen Verankerung der bisherigen Grundsätze kommt allerdings hinzu, dass nunmehr jegliche Formen der Zusammenfassung von BgA-Bereichen erfasst (vgl. Anm. 555) und konsequent eine Verlustnutzung mit positiven Ergebnissen aus anderen Bereichen ausgeschlossen wird, es sei denn, es handelt sich um gleichartige BgA. Diskutiert wird, ob die Neuregelung insgesamt „nur“ eine Verankerung der bisherigen Rechtslage bedeutet (so LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131) oder eine deutliche Einschränkung des vorherigen Rechtsstands darstellt (so SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1542).

Diskussionswürdige Fallgestaltungen einer Verlustverrechnung: Die Beschränkung der Verlustnutzung soll gelten, wenn die Zusammenfassung nachträglich durch die Aufnahme weiterer Tätigkeiten (Aufstockung) erweitert wird (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131; BRACKSIEK, FR 2009, 15). Wird einem BgA, in dem mehrere nicht gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst sind (zB ÖPNV und Hafenbetrieb), ein weiterer Tätigkeitsbereich (zB Wasserversorgung) zugeführt, liegt ein neuer BgA vor, der über keinen Verlustvortrag verfügt; beschränken sich hingegen diese Veränderungen auf ein- und denselben Tätigkeitsbereich (Erweiterung des Verkehrsbetriebs von Bussen um Straßenbahnen), sind diese unschädlich (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 64).

Diese Regelung ist unbefriedigend in den Fällen, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds mit Aufdeckung erheblicher stiller Reserven veräußert wird, da sie dazu führt, dass Verlustvorträge nicht mehr nutzbar sind und insoweit eine höhere Steuerbelastung entsteht. Hilfreich könnte daher eine Ausnahmeregelung sein, die einen Verlustabzug zulässt, soweit Gewinne aus der Veräußerung von Altvermögen entstehen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Diskussionswürdig ist zudem folgende Konstellation:

Beispiel: Die X-GmbH betreibt als Querverbund-Holding die Tätigkeitsfelder „Gas, Wasser und Verkehr“. Es ist beabsichtigt, nunmehr auch im Bereich „Strom“ tätig zu werden.

Da in der X-GmbH im Rahmen des bisherigen Unternehmensgegenstands gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst werden und sich zudem die Bereiche Gas, Wasser und Strom dem einheitlichen Tätigkeitsfeld „Versorgung“ zuordnen lassen, dürfte die beabsichtigte Erweiterung als unschädlich und damit keine „Einkapselung“ der Verluste anzunehmen sein (aA wohl BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 78/79).

4. Geltungsbereich des Abs. 8

553 a) Sachlicher Geltungsbereich

Da Abs. 8 nur Bedeutung für die Behandlung des Verlustabzugs zukommt, hat die Zusammenfassung mehrerer BgA keine Einschränkungen hinsichtlich der Einkommensermittlung auf bislang gebildete Rücklagen für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zur Folge (vgl. BTDrucks. 16/11108, 33; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 1044a). In einem BgA vor der Zusammenfassung gebildete Rücklagen sind auch nach der Zusammenfassung nicht automatisch zwangsweise aufzulösen, sondern fortzuführen und entsprechend dem Grund der Rücklagenzuführungen zu verwenden oder eventuell später aufzulösen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; Probleme bei der praktischen Umsetzung sehen in diesem Zusammenhang FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

554 b) Persönlicher Geltungsbereich

Abs. 8 enthält ausschließlich Regelungen zum BgA, die Vorschriften zum Verlustabzug sind auf den jeweiligen BgA anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 64). Neben einer Einschränkung der Verlustverrechnung bei BgA-Zusammenfassungen sieht sie grundsätzliche Bestimmungen zum Ausgleich der bis zur Zusammenfassung angesammelten Verluste bei einem zusammengefassten BgA vor.

II. Verluste infolge Zusammenfassung (Satz 1)

555

Der Begriff der „Zusammenfassung“ erfasst folgende Alternativen (vgl. BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044a):

- Zusammenfassung verschiedener bisher eigenständiger BgA zu einem BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1,
- Zusammenfassung eines zusammengefassten BgA mit einem (weiteren) eigenständigen BgA,
- Zusammenfassung verschiedener zusammengefasster BgA.

Konsequenz dieser Neuregelung ist, dass bei einem zusammengefassten BgA die Verlustverrechnung nach § 10d EStG auf diesen BgA insgesamt anzuwenden ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 64) und der zusammengefasste BgA nicht mehr bloß die Summe der isoliert fortbestehenden ursprünglichen Einzel-BgA bildet (PINKOS, DStZ 2010, 96). Der zusammengefasste BgA ist daher für Zwecke der Verlustnutzung gesondert zu betrachten und kann somit nur seine eigenen Verluste nutzen (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14).

III. Verluste vor Zusammenfassung (Satz 2)

556

Abs. 8 Satz 2 besagt, dass ein neuer BgA, der aus der zulässigen Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht, Verlustvorträge, die im Einzelfall bei den bisherigen BgA vor der Zusammenfassung festgestellt worden sind, nicht übernehmen kann. In dem gleichen BgA können diese Verluste erst wieder nach Auflösung der Zusammenfassung verrechnet werden, wenn also die juristische Person des öffentlichen Rechts einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 64); mithin werden die Verluste „eingefroren“ (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Da in Zeiten der Zusammenfassung Feststellungen der bisherigen Verlustvorträge aus den Zeiten vor der Zusammenfassung unterbleiben und insoweit auch keine Erklärungspflicht des Stpfl. besteht, könnten nach Beendigung der Zusammenfassung hinsichtlich des nunmehr wieder zu berücksichtigen Verlustvortrags Nachweisschwierigkeiten für den Stpfl. entstehen; wie diese vermieden werden können, zeigt OFD Nds. v. 27.4.2012, DStR 2012, 1661, auf.

Beispiel: Der BgA Schwimmbad (festgestellter vortragsfähiger Verlust zum 31.12.2009: 1 Mio. €) ist zum 1.1.2010 auf der Grundlage des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 mit einem Energieversorgungsbetrieb wirksam zusammengefasst worden. Der zusammengefasste BgA erzielt in 2010 einen Gewinn von 200 000 €; in dieses Ergebnis ist ein Verlust des BgA Schwimmbad von 300 000 € eingeflossen.

Nach Abs. 8 Satz 2 darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 nicht auf das Ergebnis des zusammengefassten BgA vorgetragen werden. Der Verlustvortrag wird „eingefroren“ und kann nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den der BgA Schwimmbad nach Ende der Zusammenfassung erzielt.

Entsprechendes soll gelten, wenn ein BgA, in dem nicht gleichartige Tätigkeiten zulässigerweise zusammengefasst worden sind, getrennt wird, wenn also der zusammengefasste BgA wieder aufgelöst wird und aus der Zeit der Zusammenfassung noch nicht verrechnete Verluste vorhanden sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 64); nach einer anderen Auffassung sollen die Verluste auf die einzelnen (Teil-) BgA aufgeteilt werden, wobei offen ist, nach welchem

Maßstab dies zu erfolgen hat (FIAND/KAIBER, KStZ 2009, 41; LEIPPE, KStZ 2009, 41; ablehnend: KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 8 Rn. 8).

Problematische Verlustverrechnungsbeschränkungen: Problematisch sind insbes. die Fälle, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds mit Aufdeckung erheblicher stiller Reserven veräußert wird, da die Neuregelung dazu führt, dass eine Verlustnutzung nicht mehr möglich ist und die entstehende Steuerbelastung sich vergrößert. Letztendlich wird durch diese Vorschrift die Handlungsfreiheit der im Wettbewerb stehenden BgA und kommunalen Gesellschaften erheblich eingeschränkt, da sie durch Aufnahme zusätzlicher Tätigkeitsfelder gezwungen würden, auf bestehende Verlustvorträge zu verzichten; insoweit hätte es sich angeboten, eine Ausnahmeregelung in der Weise vorzusehen, dass ein Verlustabzug zulässig ist, sofern Gewinne aus der Veräußerung von „Altvermögen“ entstehen (in diesem Sinne auch Anm. 552).

Verfahrensrechtliche Verlustfeststellung: Mit dem durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) neu eingefügten Abs. 9 Satz 8 wird nunmehr geregelt, dass der am Schluss eines VZ verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte gesondert festzustellen ist und § 10d Abs. 4 EStG entsprechend gilt.

557

IV. Rücktrag von Verlusten (Satz 3)

Mit dieser Bestimmung wird ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor der Zusammenfassung ausgeschlossen. Dies stellt eine Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage dar (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 8 Rn. 7). Denn bisher war ein Verlustrücktrag auf einen BgA insoweit möglich, als der Verlust aus der Tätigkeit des ursprünglich alleinstehenden BgA stammte (H 33 „Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben“ KStH 2008).

Beispiel: Der gewinnträchtige BgA Stadtwerke (kein festgestellter Verlustvortrag) wird zum 1.1.2005 mit dem BgA ÖPNV zusammengefasst. Im Jahr 2005 erzielt der zusammengefasste BgA einen Verlust von 300 000 €, der zu 100 000 € auf den Stadtwerke-BgA und zu 200 000 € auf den ÖPNV-BgA entfällt.

Nach der bisherigen Rspr. (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432) konnte der Verlust iHv. 100 000 € auf das Ergebnis des BgA Stadtwerke des VZ 2004 zurückgetragen werden, ab dem VZ 2009 ist diese Lösung infolge Abs. 8 Satz 3 nicht mehr möglich.

Abwandlung: Der zusammengefasste BgA erzielt einen Verlust von 100 000 €, der aus einem Gewinn des BgA Stadtwerke von 200 000 € und einem Verlust des BgA ÖPNV von 300 000 € resultiert.

Ein Verlustrücktrag auf das Ergebnis des BgA Stadtwerke aus dem vorangegangenen VZ kommt wegen Abs. 8 Satz 3 nicht in Betracht. Der Verlust von 100 000 € ist vorzutragen und kann mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

558

V. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Satz 4)

Mit dieser Regelung wird erreicht, dass der Abzug eines vor der Zusammenfassung festgestellten Verlustvortrags bei demjenigen BgA verbleibt, der diese Verluste erwirtschaftet hat. Insoweit bleiben die Verluste unbeschadet ihrer „Herkunft“ nutzbar, dh. die Nutzung der Verlustvorträge erfasst mangels Bereichsausnahme sowohl solche aus dauerdefizitären Strukturen gem. Abs. 7

Satz 2 als auch betriebswirtschaftlich begründete Defizite (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044b; BRACKSIEK, FR 2009, 15).

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie weit eine Identität zwischen dem vor der Zusammenfassung verlustverursachenden und dem nach der Auflösung des zusammengefassten BgA wieder separaten Betrieb bestehen muss. Weder vom Gesetzeswortlaut noch vom Sinn und Zweck der Norm ist eine Einschränkung anzunehmen, mit der Folge, dass selbst dann, wenn sämtliche WG des ursprünglichen BgA aufgrund Ersatzbeschaffung erneuert wurden und somit der neue BgA mit dem ehemaligen BgA nur noch die Funktion teilt, eine Nutzung der „eingefrorenen“ Verlustvorräte möglich ist; Gleiches gilt, wenn der wieder auflebende BgA andere Strukturen aufweist (so auch FIAND, KStZ 2010, 8). Anderenfalls käme es zu unterschiedlichen Ergebnissen, je nachdem, ob ein BgA „allein“ über die gesamte Zeitspanne geführt oder zumindest zeitweise zusammengefasst wird.

Beispiel (entnommen aus FIAND, KStZ 2010, 8): Ein BgA „ÖPNV“ erfüllt seine Beförderungsleistungen ursprünglich ausschließlich mit Bussen. Während der Phase einer Zusammenfassung mit einem anderen BgA werden Straßenbahnen angeschafft, die die Busse weitgehend ersetzen, zudem wird das Einzugsgebiet vergrößert. Später wird der BgA „ÖPNV“ wieder „allein“ weitergeführt.

Die im ursprünglichen BgA „ÖPNV“ angefallenen Verluste sind gem. Abs. 8 „einzufrieren“ und können nach der Phase der Zusammenfassung von dem „wiederauflebenden“ BgA „ÖPNV“ genutzt werden (vgl. auch BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 64, sowie Anm. 550).

VI. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Satz 5) 559

Gem. Abs. 8 Satz 5 gelten die Einschränkungen der Verlustnutzung nicht, wenn gleichartige BgA zusammengefasst werden. Für die Bestimmung der „Gleichartigkeit“ von BgA (s. § 4 Anm. 81) und speziell im Hinblick auf Versorgungs- und Verkehrsbetriebe: BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 4); da letztere nicht als gleichartig iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 gelten, finden die Regelungen des Abs. 8 Sätze 2–4 auf diese im Fall der Zusammenfassung uneingeschränkt Anwendung, so dass die Ausnahme des Abs. 8 Satz 5 nicht zum Tragen kommt und die einzelnen Verlustvorräte aus der Zeit vor der Zusammenfassung nicht genutzt werden können (FIAND, KStZ 2010, 8; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Da nach dem in Abs. 8 verankerten System grds. jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung eine Einschränkung der Verlustnutzung mit sich bringt, kommt Abs. 8 Satz 5 besondere Bedeutung zu, da er Gestaltungsspielräume im Hinblick auf gleichartige BgA eröffnet, um vorhandene Verlustvorräte oder Verluste aus einzelnen BgA zu nutzen. So können zB bei der Zusammenfassung mehrerer einzelner Bäder zu einem einheitlichen Bäderbetrieb die Verlustvorräte der einzelnen BgA zusammengefasst, Verluste des zusammengefassten BgA auf die Einzelbetriebe vor der Zusammenfassung zurückgetragen werden (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 8 Rn. 9).

Einstweilen frei.

560–564

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9

565 **1. Grundinformation zu Abs. 9**

Abs. 9 enthält das Erfordernis einer Spartenrechnung: Anders als auf der Ebene einer juristischen Person des öffentlichen Rechts führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grundsätzlichen stl. Zusammenfassung der Ergebnisse aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber nicht gezogen werden, musste der Gesetzgeber eine Regelung schaffen, die die Ergebnisverrechnung bei KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt. Zu diesem Zweck wurde mit Abs. 9 eine Spartenrechnung eingeführt.

Folge der Anwendung des Abs. 9 bei den einschlägigen KapGes. ist eine spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte; es erfolgt keine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2); dazu regelt Abs. 9 Satz 8 die gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste. Für alle anderen KapGes., die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, ist das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (FIAND, KStZ 2010, 49; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044d). Abs. 9 ist nur in den VZ einschlägig, in denen die Eigengesellschaft die Voraussetzungen für die Ausnahmen vom Ansatz der vGA nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 erfüllt. Soweit die Gesellschaft die Voraussetzungen erst- oder letztmals erfüllt, enthält Abs. 9 Sätze 6 und 7 Sonderregelungen für vorhandene Verlustvorträge (vgl. Anm. 588–591).

566 **2. Rechtsentwicklung des Abs. 9**

Abs. 9 wurde gesetzlich eingefügt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74), mit erstmaliger Anwendung für den VZ 2009 (§ 34 Abs. 6 Satz 9). Die Spartenrechnung ist somit erstmals für das Wj. der KapGes. vorzunehmen, das in 2009 endet.

Durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) wurde Abs. 9 um einen neuen Satz 8 ergänzt, der Regelungen zur verfahrensrechtl. Verlustfeststellung beinhaltet. Diese Neuregelung ist ebenfalls erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 13).

Übergangsregelung: Ein zum 31.12.2008 bei der KapGes. festgestellter Verlustvortrag geht nicht unter. Er ist sachgerecht auf die sich ergebenden Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 Satz 10), also den Sparten zuzuordnen, denen die Tätigkeiten zuzurechnen sind, die diesen Verlust früher erwirtschaftet haben (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 37). Die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge bilden den Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d EStG in den folgenden VZ. Gem. Abs. 9 Satz 8 ist der am Schluss eines VZ verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (vgl. auch Anm. 592, 593).

Für den Verlustrücktrag aus 2009 in den VZ 2008 ist die Summe der sich im VZ 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 11). Voraussetzung ist, dass die Summe der sich aus allen Sparten ergebenden Beträge negativ ist (BTDrucks. 16/11108, 36; GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044f). Für den Verlustrücktrag aus 2009 auf 2008 kommt daher insgesamt maximal der in § 10d EStG vorgesehene Höchstbetrag von 511 500 € in Betracht, dieser ist also nur einmal zu gewähren (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1147; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 38).

3. Bedeutung des Abs. 9

567

Sinn der Spartenrechnung: Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 wird durch Abs. 9 ergänzt. Die Norm will für eine Nutzung der begünstigten Dauerverluste gem. Abs. 7 Satz 2 beim Verlustabzug nach § 10d EStG durch eine Spartenrechnung bereits auf der Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte sicherstellen, dass eine Ergebnisverrechnung nur in dem Umfang erfolgen darf, in dem eine Quersubventionierung auch bei verschiedenen BgA nach Maßgabe der Zusammenfassungsgrundsätze des § 4 Abs. 6 möglich ist (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1561; ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 3). Die Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung bei der Eigengesellschaft werden mit Abs. 9 daher auf einen Umfang begrenzt, wie er sich bei unmittelbarer Anwendung des § 4 Abs. 6 iVm. Abs. 8 bei Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen von unmittelbar unterhaltenen BgA ergeben würde (BTDrucks. 16/11108, 33f.). Diese Rechtsfolge wird im Rahmen des Abs. 9 durch Segmentierung nicht nur bei der Einkommensermittlung, sondern auch bei der Bestimmung des Umfangs des Verlustabzugs iSd. § 10d EStG fortgesetzt (vgl. Abs. 9 Sätze 4, 5). Nach Ansicht von GOSCH in GOSCH (II. § 8 Rn. 1044c) will der Gesetzgeber mit Abs. 9 – folgerichtig – einen Gleichklang und eine Art „innerer Gerechtigkeit“ zwischen dauerdefizitären BgA und dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaften herstellen.

Kompliziertheit der Spartenrechnung: Zum Teil wird die Neuregelung des Abs. 9 aber auch sehr krit. gewürdigt und als systemfremdes „Regelungsmonster“ bezeichnet, das aufgrund seiner Scheingenauigkeit und -abgrenzbarkeit einen ausgesprochenen „Spartenexperten mit entsprechender personeller Aufrüstung der Buchhaltungs- und Steuerabteilungen“ benötige (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044c; ähnlich FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41). KRÄMER in DJPW (§ 8 Abs. 9 Rn. 35) befürchten durch Abs. 9 eine erhebliche Verkomplizierung des Steuerrechts mit nachhaltigem Streitpotential und sprechen von einer „Gestaltungs-Verhinderungsvorschrift“, deren Zahl tatsächlicher Anwendungsfälle ihrer Ansicht nach nur gering sein dürfte. Die zahlreichen ungeklärten Zuordnungsfragen sowie die Unsicherheit für die VZ bis 2009 veranlassen FIAND (KStZ 2010, 49) zu der Feststellung, dass mit Abs. 9 zwar kein großer Wurf, aber wohl das Beste, was derzeit und unter den gegebenen gesetzlichen Rahmenbedingungen möglich war, erreicht wurde.

► *Stellungnahme:* Unbestritten ist, dass eine erhebliche Komplexität mit dieser Neuregelung verbunden ist, deren Ausmaß derzeit noch nicht abschließend erkennbar ist. Insbesondere in den Fällen der Umstrukturierung sowie einer über mehrere Jahre erfolgenden Veränderung der Geschäftsbereiche wird sie auf dem Prüfstand stehen (so zutreffend FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; ähnlich BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1404, 1562).

II. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)

568 1. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots

Abs. 9 ist anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 66), wenn für eine *KapGes.* Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt (vgl. Anm. 513–519) und diese *KapGes.*

- mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts jeweils zu einem BgA führen würde, die ggf. aber nach § 4 Abs. 6 zusammengefasst werden könnten,
- neben mindestens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ausübt oder
- mehrere Tätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ausübt.

Unter Verweis auf den Wortlaut des Abs. 9 Satz 1 soll für dessen Anwendung nach KRÄMER (DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 4) schon *ein* Dauerverlustgeschäft als alleinige Tätigkeit der *KapGes.* genügen. Wird in einer *KapGes.* hingegen überhaupt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausgeübt, kommt die Spartenentrennung gem. Abs. 9 nicht in Betracht, da die Ergebniskorrektur über den Ansatz einer vGA erfolgt.

Mit sachgerechten Erwägungen wird von LOCK (ZKF 2011, 125) eine analoge Anwendung des Abs. 9 auf die Beteiligung der öffentlichen Hand an *Personenhandelsges.* bejaht (aA KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 30; vgl. auch Anm. 506).

569 2. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung

Mit der Ausübung verschiedenartiger Tätigkeiten in einer *KapGes.* der öffentlichen Hand kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Stpfl. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen; aufgrund der Formulierung „zusammenfassbare“ Tätigkeiten kommt es nicht darauf an, ob die *KapGes.* sich für oder gegen eine derartige Zusammenfassung entscheidet, dh. es besteht kein Wahlrecht ((BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 68; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1137; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1569; PINKOS, DStZ 2010, 96; mit Einschränkung: KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 5; aA BRACKSIEK, FR 2009, 15). Sind im Einzelfall unterschiedliche Zusammenfassungsmöglichkeiten denkbar, sollte auf die von der *KapGes.* im Rahmen der Steuererklärung ausgeübte Option und Spartenbildung abgestellt werden (so BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1569; BRACKSIEK, FR 2009, 15; aA (größtmögliche Zusammenfassung) PINKOS, DStZ 2010, 96).

Abs. 9 sieht in Satz 1 Nr. 1–3 in Abhängigkeit von der ausgeübten Tätigkeit jeweils eine gesonderte Zuordnung zu einer Sparte vor.

Die einzelnen Tätigkeiten der *KapGes.*, bei denen die Regelungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommen, sind den folgenden Sparten zuzuordnen: Zunächst sind Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 1 („hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte), danach Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 2 Alt. 1 (Zusammenfassbare Tätigkeiten), dann Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 2 Alt. 2 (nicht „hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte) und schließlich Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 3 (übrige Tätigkeiten, dh. nicht zusammenfassbare und nicht „hoheitliche“ Tätigkeiten) zu bilden.

Die Anzahl der Sparten ist nicht festgeschrieben, sondern passt sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch an, so dass laufend neue Sparten hinzukommen bzw. vorhandene untergehen können (BRACKSIEK, FR 2009, 15). Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der KapGes. ist daher auf ihre Auswirkung hinsichtlich der Spartenzuordnung zu überprüfen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 72). Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 77).

Die nachfolgende Übersicht (aus FIAND, KStZ 2010, 49) skizziert – in komprimierter Form – die unterschiedlichen Fallgruppen des Abs. 9 Satz 1:

Sparten: Hoheitliche Verlustgeschäfte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1	Sparten: Zusammenfassbare Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1	Sparten: Restliche Dauerverlustgeschäfte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2	Sparten: Übrige Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3
Jedes hoheitliche Dauerverlustgeschäft ist einer gesonderten Sparte zuzuordnen. Beispiele: Abwasserentsorgung mit Verlusten Privatmüllentsorgung mit Verlusten Bildungspolitische Betätigungen mit Verlusten Schulschwimmen	Zusammenfassbare Tätigkeiten sind jeweils einer gesonderten Sparte zuzuordnen. Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, wenn eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht Verschiedene Theater	Dauerverlustgeschäfte, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen. Beispiele: Nutzungsüberlassung einer Sport-, Stadt- oder Mehrzweckhalle Bäderbetrieb (ohne Zusammenfassung) Verkehrsbetrieb (ohne Zusammenfassung)	Für die übrigen Tätigkeiten ist eine einheitliche (zusammenfassbare) Sparte zu bilden. Beispiele: Gewinnträchtiger Grundstückshandel Gewinnträchtiger Abwasserentsorgungsbetrieb Tiergarten Zoologischer Garten

3. Konkretisierung der tätigkeitsbezogenen Spartenbildung

a) Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Nr. 1)

570

Sofern die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören (Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2), sind diese Tätigkeiten jeweils einer gesonderten Sparte (Untersparte) zuzuordnen (Sparten mit hoheitlichen Dauerverlustgeschäften für jedes Dauerverlustgeschäft). Für verschiedene Tätigkeiten nach Nr. 1 ist eine entsprechende Anzahl von Sparten zu bilden. Hierbei ist es unerheblich, ob darunter auch Geschäfte mit Gewinnen sind (PINKOS, DStZ 2010, 96; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 7, 10). Eine Zusammenfassung dieser hoheitlichen Tätigkeiten in einer Sparte scheidet aus (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 69). Kritisch im Hinblick auf die Bestimmtheit der Voraussetzungen dieser Fallgruppe äußert sich GOSCH in GOSCH (II. § 8 Rn. 1044c).

Beispiele: Abfallentsorgung, Abwasserbeseitigung mit Verlusten.

BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 50 sieht als weiteres typisches Beispiel für ein derartiges hoheitliches Dauerverlustgeschäft das Schulschwimmen an. Wird das Bad sowohl als öffentliches Bad als auch zum Schulschwimmen genutzt, würde dies ei-

ne Aufteilung auf zwei Sparten zur Folge haben. Dies wäre mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand verbunden. Würde die Kommune ein Entgelt zahlen wie andere Badegäste des öffentlichen Badebetriebs, könnte dies der Annahme eines hoheitlichen Schulschwimmens entgegenstehen und der gesamte Bäderbetrieb als öffentlicher Badebetrieb angesehen und damit in einer Sparte erfasst werden.

571 **b) Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Nr. 2 Alt. 1)**

Da es sich bei den nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren Tätigkeiten immer um Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 handelt, nicht jedes Dauerverlustgeschäft jedoch zu den nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren Tätigkeiten gehört, bedeutet dies für die Sparteneinteilung nach Nr. 2, dass die Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 und die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbaren Tätigkeiten nicht deckungsgleich und insoweit getrennt zu betrachten sind (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 8a).

Wenn die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind, sind diese Tätigkeiten nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 (dh. unter Beachtung der Zusammenfassung) jeweils einer gesonderten (einzelnen) Sparte (Untersparte) zuzuordnen, unabhängig davon, ob es sich um Dauerverlust- oder Gewinngeschäfte handelt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 70). Konsequenz ist zB, dass nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbare gleichartige Betriebe nicht mit den nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 zusammenfassbaren Betrieben gem. § 4 Abs. 3 zu einer einheitlichen Sparte zusammengefasst werden können.

Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben, Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, sofern eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.

572 **c) Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Nr. 2 Alt. 2)**

Übt die KapGes. mehre Tätigkeiten aus, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts aus nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäften stammen (dh. Dauerverlustgeschäfte, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen), sind diese Tätigkeiten unter Beachtung der Zusammenfassungsgrundsätze jeweils einer gesonderten (einzelnen) Sparte (Untersparte) zuzuordnen.

Beispiele: Sport-, Stadt- oder Mehrzweckhalle, Theater, Bäderbetriebe, Verkehrsbetriebe.

573 **d) Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Nr. 3)**

Die danach verbleibenden Tätigkeiten sind einer gesonderten und zusammenfassbaren Sparte zuzuordnen. Hierunter fallen hoheitliche Tätigkeiten, die kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 darstellen, nicht nach Abs. 7 Satz 2 begünstigte dauerdefizitäre Tätigkeiten und die mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeiten (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 14; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1137). In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die – ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein – in einzelnen Wj. Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 71; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 14). Strukturell ist diese Sparte als eine einheitliche Aufgangsparte anzusehen (GOSCH in GOSCH II. § 8 Rn. 1044c).

Beispiele: Abwasserbeseitigung mit Gewinnen, Grundstückshandel, Hausmüllentsorgung (Duales System).

III. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)

1. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spartergebnissen

574

Für jede sich nach Abs. 9 Satz 1 ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln (1. Verfahrensstufe), hierbei sind insbes. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 86). Nur Sparten, deren Gesamtbetrag der Einkünfte nicht negativ ist, sind bei der anschließenden Ermittlung des Einkommens der Eigengesellschaften (2. Verfahrensstufe) zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 87; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1145; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1584; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Damit ergibt sich im Ergebnis eine Segmentierung innerhalb der Einkommensermittlung der KapGes., die für unmittelbar unterhaltene BgA der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus der grundsätzlichen Einzelerfassung der wirtschaftlichen Tätigkeit und damit der getrennten Einkommensermittlung sowie der eingeschränkten Zusammenfassungsmöglichkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 und der stl. Unbeachtlichkeit von hoheitlichen Tätigkeitsfeldern resultiert (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1568).

Die Bildung der Sparten lässt die StPflcht der KapGes. selbst unberührt (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Für die Ermittlung der Spartergebnisse sind die WG und die Geschäftsvorfälle der KapGes. aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise zuzuordnen; dies gilt insbes. für Beteiligungen oder Finanzanlagen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Rn. 80). Schulden sind ebenfalls den einzelnen Sparten sachgerecht unter Berücksichtigung eines wirtschaftlichen unmittelbaren Zusammenhangs zuzuordnen, eine virtuelle Aufteilung dürfte zB bei Pensionsrückstellungen in Betracht zu ziehen sein (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1579). Wird die spartenmäßige Zuordnung eines WG geändert, führt dies nicht zur Realisierung stiller Reserven (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 80).

Die sachgerechte Zuordnung ist nur mit erheblichem verwaltungstechnischem Aufwand und auf der Grundlage entsprechender (streitanfälliger) Schätzungen und daraus resultierender Ungenauigkeiten möglich (LEIPPE, DStZ 2010, 106; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146). Daran ändert auch nichts das mittlerweile in vielen Bundesländern eingeführte Neue Kommunale Finanzmanagement und die damit einhergehende Ersetzung des kameralen Rechnungswesens durch ein kaufmännisches Rechnungswesen in Form der doppischen Buchführung (LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Angesichts der besonderen Komplexität der Spartenrechnung und der zu erwartenden Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung ist für eine trennscharfe Abgrenzung der einzelnen Sparten ein aussagefähiges Rechnungswesen mit entsprechenden Kostenstellenrechnungen unabdingbar; dabei wird man ohne umfangreiche Nebenrechnungen nicht auskommen (LEIPPE, ZKF 2009, 81; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, spricht in diesem Zusammenhang von einer stl. Zerlegung in „Loss-Center“; krit. auch KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 16).

Die konsequente Gewinnabgrenzung zwischen den Sparten erfordert darüber hinaus in gleichem Maße auch eine entsprechende Leistungstrennung, wobei

dies durch unmittelbare Zuordnung der anteiligen Aufwendungen oder aber durch interne Verrechnung zwischen den einzelnen Sparten zu marktüblichen Preisen erfolgen kann (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Denkbar wäre auch ein Zuordnungsschlüssel, der auf den jeweiligen personellen Einsatz in den Sparten abstellt (STRAHL, DStR 2010, 193). Konsequenz wäre es dann auch, eine (fiktive) Trennung der liquiden Mittel und dann ggfs. eine interne Verzinsung zwischen den einzelnen Sparten vorzunehmen.

Für die Spartenrechnung sind von der FinVerw. folgende neuen Steuervordrucke entwickelt worden:

- Anlage Spartenübersicht (Beschreibung der Sparten/Tätigkeiten und Dokumentation der Veränderungen),
- Anlage ÖHK (Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte je Sparte für die KSt.,
- Anlage ÖHG (Ermittlung des Gewerbeertrags je Sparte).

2. Einzelfragen zur Spartenergebnisrechnung

575 a) Hilfgeschäfte

Hilfgeschäfte zu einer Haupttätigkeit teilen das Schicksal der Haupttätigkeit. Ob ein Hilfgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des BV infolge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfgeschäft in der Sparte, der das BV bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung soll Entsprechendes gelten (vgl. zu diesen Grundsätzen: BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 76).

Fraglich bleibt damit die Identifikation einer Tätigkeit als Hilfgeschäft. UE kann jedenfalls dann nicht von einer eigenständigen Haupttätigkeit ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht zu einem BgA führen würde. Dies ist der Fall, wenn die Kriterien von R 6 Abs. 5 KStR 2004 nicht erfüllt sind (vgl. § 4 Anm. 27). Dies bedeutet, dass bei Umsätzen unter 30678 € noch eine Hilfstätigkeit angenommen werden kann, die der jeweiligen Hauptsparte zuzurechnen ist, während bei darüber liegenden Umsätzen grds. eine eigenständige Tätigkeit vorliegt, die der Sparte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zuzuordnen ist (glA PINKOS, DStZ 2010, 96). Dennoch wird bei Überschreiten des v.g. Betrags auch dann ein Hilfgeschäft angenommen werden können, wenn die Tätigkeit die Haupttätigkeit lediglich ergänzt oder fördert; dies kann zB bei der Cafeteria eines Schwimmbads der Fall sein (so auch WESTERMANN/PRECHTL, KStZ 2010, 149). Nach KRÄMER (in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 16) soll in den Fällen, in denen das begünstigte Hauptgeschäft von der juristischen Person des öffentlichen Rechts verpachtet, die Hilfstätigkeit aber von ihr selbst betrieben wird, das Hilfgeschäft mit dem verpachteten BgA eine Einheit bilden.

Diese Grundsätze sollten auch für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung gelten, die ebenfalls anhand der Kriterien von R 6 Abs. 5 KStR 2004 identifiziert werden können.

576 b) Umfang des Betriebsvermögens

Die spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfordert nicht nur eine sachgerechte Zuordnung von WG und Geschäftsvorfällen, sondern auch ein für eine Tätigkeit notwendiges BV ist zwingend entsprechend der Tätigkeit dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der spartenmäßigen Zuord-

nung eines WG führt nicht zur Realisation stiller Reserven (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 80; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146).

Allerdings führt das BMF (v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 81, Beispiel 1) aus, dass eine Beteiligung zwar als gewillkürtes BV einer Sparte zugeordnet werden kann, ein bestehendes Festgeldkonto aber grds. aufzuteilen ist, zB umsatzabhängig. Die ausschließliche Zuordnung zu einer Sparte wäre zB nur möglich, wenn nachweisbar in einem Bereich keine liquiden Finanzmittel anfallen oder benötigt würden.

LEIPPE (DStZ 2010, 106) kritisiert, dass diese Handhabung die bisher praktizierte Finanzfreiheit in einem Konzern erheblich einschränkt. Zudem sei die zwingende Aufteilung des Festgeldkontos dann nicht sachgerecht, wenn einzelne Sparten Dauerverluste erwirtschaften und somit keinen Beitrag zur Bildung von liquiden Mitteln leisten.

UE sollte der Umfang des BV einer Sparte analog zu den Zuordnungsvorschriften der BgA bestimmt werden (vgl. § 4 Anm. 105). Neben dem Vorliegen von notwendigem BV sollte generell auch die Bildung von gewillkürtem BV möglich sein, was nicht nur eine stl. Gleichstellung – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – mit einem entsprechenden BgA zur Folge hätte, sondern dem Stpfl. die Möglichkeit eröffnen würde, nicht eindeutig einer Sparte zuzuordnende WG frei einer der Sparten zuzuweisen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Dies würde zu dem hinsichtlich der Zuordnung von Beteiligungen und Finanzanlagen zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

c) Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten

577

Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (zB Kosten für Buchführung oder Beratung) oder vergleichbare Kosten der KapGes., sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 83). Sachgerecht können Aufteilungsmaßstäbe sein, die sich an der Kostenrechnung orientieren (zB bei Personalkosten, Abschreibungen auf WG, vgl. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1582), ebenso dürfte ein am Umsatz orientierter Schlüssel anzuerkennen sein (FIAND, KStZ 2010, 49). Entscheidend ist, dass die jeweils gefundenen Aufteilungsschlüssel nachvollziehbar sind, schlüssig dargelegt und auch begründet werden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 83); Entsprechendes gilt für spätere Abweichungen und Änderungen (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 17; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1580).

Werden diese Leistungen (Shared-Service-Leistungen) von einer Konzerngesellschaft für die einzelnen Unternehmen des Konzerns erbracht, soll diese Tätigkeit bei der Konzerngesellschaft eine eigenständige sonstige Tätigkeit bilden, die der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und nicht der bzw. den Querverbundsparten zuzuordnen ist, mit der weiteren Konsequenz, dass die den Konzerngesellschaften in Rechnung gestellten Beträge bei diesen externe Verwaltungs- und Servicekosten darstellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 84; best. durch Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636). Diese Separierung von Service-, Verwaltungs- und/oder Betriebsführungstätigkeiten von anderen, eigenen operativen Tätigkeiten der betreffenden Konzerngesellschaft in deren Spartenrechnung dürfte zwar vom Grundsatz her vertretbar sein, in Organschaftsstrukturen kann dies jedoch uE – speziell angesichts der Vorgaben des § 15 Satz 1 Nr. 5 – nicht gelten (so auch WESTERMANN/PRECHTL, KStZ 2010, 149; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 17a; aA Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636).

Allgemein sachgerechter wäre es zudem, bei der vorliegenden Fallkonstellation eine Leistungsverrechnung auf die einzelnen Unternehmen zu ermöglichen (so

auch LEIPPE, DStZ 2010, 106). Für die praktische Handhabung bedeutet die skizzierte Auffassung des BMF, dass in einer Konzerngesellschaft oder auch auf der Holdingebene der Ausweis von Überschüssen bzw. Unterdeckungen aus solchen konzerninternen Leistungen zu vermeiden ist.

578 d) Zinsschranke

Kommt es bei einer KapGes. iSd. Abs. 7 und 9 nach den Grundsätzen des BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 – Rn. 91–93) zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a, ist der nicht abziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag nach BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 85 sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen, während eine spartenbezogene Ermittlung der Zinsschrankenbeträge unterbleibt. Dies dürfte in gleicher Weise für einen evtl. bestehenden EBITDA-Vortrag gelten. Wie diese Zuordnung erfolgen soll, wird jedoch nicht aufgezeigt. Sachgerecht kann etwa eine Aufteilung nach der Kapitalverwendung in den einzelnen Sparten sein, wobei verschiedene Zinssätze durch eine Gewichtung berücksichtigt werden müssten (FIAND, KStZ 2010, 49). In Holdingstrukturen könnte zB die Finanzierung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden (LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Zur möglichen (partiellen) Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke, vgl. BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, FR 2012, 573 mit Anm. PRINZ, FR 2012, 541.

579 e) Besonderheiten bei Organschaft

Abs. 9 ist grds. nur auf KapGes., nicht jedoch auf BgA anzuwenden. Ist jedoch ein BgA OT einer oder mehrerer Eigengesellschaften iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, kommt es auf der Ebene des OT zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden. Bzgl. der Auswirkungen auf die Spartenbildung sieht BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 91 folgende Regelungen vor:

Auf der Ebene der OG sind im Wege der Einkommensermittlung weder Sparten iSd. Abs. 9 zu bilden noch bei Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 zu ziehen (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 und Nr. 5 Satz 1). Das dem OT zugerechnete Einkommen der OG und das eigene Einkommen des OT-BgA (krit. zu letztgenannter Zurechnung: KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 30) ist auf der Ebene des OT nach Maßgabe des Abs. 9 den beim OT zu bildenden Sparten zuzuordnen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2). Innerhalb dieser Sparten sind dann Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2).

Die Behandlung des OT-BgA wie eine KapGes. gilt nur für die Durchführung der Spartenrechnung, während er im Übrigen weiterhin als BgA anzusehen ist, der mit anderen BgA zusammengefasst werden kann (so zutreffend: KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 30 mit Beispielsfall).

IV. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)

1. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 1)

580 a) Tatbestand

Die Regelung des Abs. 9 Satz 3 verdeutlicht, dass die Anzahl der Sparten nicht festgeschrieben ist, sondern sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch anpasst,

so dass neue Sparten hinzukommen (Aufnahme) oder vorhandene untergehen (Aufgabe) können.

Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1 zu einer neuen, gesonderten Sparte.

b) Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte

581

Das Entstehen der neuen, gesonderten Sparte erfolgt unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 75) und sperrt damit die Querverrechnung von Verlusten.

Der Gesetzeswortlaut rechtfertigt es, auch dann eine neue Sparte anzunehmen, wenn beim BgA eine nachträgliche Zusammenfassung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 zulässig wäre (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138; BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH in GOSCH II, § 8 Rn. 1044c; ähnlich LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67).

Gleichzeitig ist die Fortführung der bisherigen Sparte wegen der fehlenden Gleichartigkeit zu den bisherigen Tätigkeiten nicht möglich. Ein in dieser Sparte festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 75).

Aufnahme einer gleichartigen Tätigkeit: Wird dagegen zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt. Die Aufnahme einer gleichartigen Tätigkeit begründet mithin keine neue Sparte (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 73). Da gleichartige Tätigkeiten (vgl. § 4 Anm. 81) gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbar sind, ist dieses Ergebnis folgerichtig (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138). Das ergibt sich auch im Umkehrschluss aus Abs. 9 Satz 3.

Sonderfall bei einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3): Veränderungen in der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 führen zu Änderungen in dieser Sparte und der Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form, dh. keine neue Sparte, sondern Erfassung in der bisherigen Sparte (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 74; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138; GOSCH in GOSCH, II, § 8 Rn. 1044c). Eventuell bestehende Verlustvorträge, zB als Folge von Anlaufverlusten, können innerhalb dieser Sparte weiterhin genutzt werden.

2. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 2)

a) Tatbestand

582

Für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit gilt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2 Entsprechendes wie bei der Aufnahme (vgl. Anm. 580 f.).

b) Rechtsfolge

583

Die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit führt zum Wegfall der Sparte. Ein in dieser Sparte festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser

festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 75).

Entsprechende Geltung: Nicht eindeutig ist die Bedeutung des Verweises auf die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Aufnahme für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit: Denn entweder bildete die aufgegebenen Tätigkeit eine eigene Sparte, so dass die Verluste ohnehin nicht mit anderen Sparten verrechenbar sind, oder die aufgegebenen Tätigkeit war bereits mit anderen Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 4 Abs. 6 Nr. 2, 3 in einer Sparte erfasst, dann ist erst recht keine Ausgliederung der Ergebnisse der aufgegebenen Tätigkeit in eine neue Sparte vorzunehmen (ähnlich RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1139).

Aufgabe einer gleichartigen Tätigkeit: Die Aufgabe einer gleichartigen Tätigkeit hat keine Auswirkung auf die Sparte, in der die aufgegebenen Tätigkeit bislang erfasst war, mit der Konsequenz, dass Verluste aus der aufgegebenen Tätigkeit für den Verlustausgleich, Verlustrücktrag und Verlustvortrag in der vorgenannten Sparte uneingeschränkt erhalten bleiben (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1139; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 24).

584–585 Einstweilen frei.

V. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4 und 5)

586 1. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Satz 4)

Abs. 9 Satz 4 enthält eine „Spartensperre“ dergestalt, dass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte immer nur mit der nämlichen Sparte und nicht mit einem positiven Gesamtbetrag einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG im Rahmen des Verlustabzugs berücksichtigt werden darf. Ein Verlustabzug ist damit lediglich innerhalb einer Sparte zulässig. Sofern keine VZ-übergreifende Verlustverrechnung erfolgt, bleiben die Jahresfehlbeträge aus den einzelnen Sparten im Rahmen der stl. Einkünfteermittlung für den jeweiligen VZ unberücksichtigt, mithin setzt sich die stl. Bemessungsgrundlage dann aus den verbleibenden positiven Spartenergebnissen der Eigengesellschaft zusammen. Innerhalb einer Sparte lässt der Gesetzgeber somit eine stl. beachtliche Verlustverrechnung zu, die zB im Bereich des Querverbunds iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 4 Abs. 3 zu einer wettbewerbsrelevanten Ergebnissaldierung mit außerbetrieblich bedingten Aufwendungen aus dauerdefizitären Tätigkeiten führt (krit. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1588; HEGER, FR 2009, 301).

587 2. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Satz 5)

Ein Verlust in einer Sparte mindert nach § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen (Verlustrücktrag) und in den folgenden VZ (Verlustvortrag) für diese Sparte ergibt.

Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von bis zu 511 500 € bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € für jede einzelne Sparte ermittelt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 88), so dass es zB in einem VZ

bei mehreren Sparten zu einem Verlustrücktrag von jeweils 511 500 € kommen kann, dieser Betrag also mehrfach zu berücksichtigen ist (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1147; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 29). Konsequenz ist es daher auch, das Wahlrecht, auf einen Verlustrücktrag zu verzichten, für jede einzelne Sparte einzuräumen (vgl. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 29 mit Beispielsfall).

Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Abs 4 EStG gesondert festzustellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 89).

VI. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)

1. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartenrennung (Satz 6 Halbs. 1)

588

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (zB Wegfall der Stimmrechtsmehrheit, keine ausschließliche Verlusttragung mehr durch die öffentliche Hand) ab einem Zeitpunkt innerhalb eines VZ nicht mehr vorliegen, ist ab diesem Zeitpunkt die Spartenrennung nicht mehr vorzunehmen, sondern die KapGes. als Einheit zu behandeln. Eine Aufteilung in eine Zeit der Spartenrennung und eine Zeit der einheitlichen KapGes. hat zu erfolgen, wenn dieser Zeitpunkt in einen VZ fällt (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 31).

Zur Anwendung des Abs. 9 Satz 6, wenn nicht nur die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wegfallen, sondern alle Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2, vgl. KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 31; PINKOS, DSStZ 2010, 96.

2. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Satz 6 Halbs. 2)

589

Rechtsfolge ist, dass die zum Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 noch nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten (gemeint sind wohl Dauerverlustgeschäfte gem. Abs. 7 Satz 2) ausgeübt werden, entfallen. Erfasst werden davon Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und aus den Dauerverlustgeschäften iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2. Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2 hat somit zur Konsequenz, dass im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl nicht verrechenbare oder nicht vortragsfähige Verluste entstehen als auch bestehende Verlustvorträge zu kürzen sein können. Dadurch, dass die Verluste „entfallen“ und nicht „eingefroren“ (vgl. Abs. 8 Satz 4) werden, dürfte ein kurzfristiges Unterschreiten der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit und auch eine einmalige, ggfs. nur teilweise Verlusttragung eines Anteilseigners, der keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, ebenfalls die Rechtsfolgen des Abs. 9 Satz 6 eintreten lassen (in diesem Sinne KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 31; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1150).

Auf den Schluss des VZ, in dem die Spartenrechnung weggefallen ist, ist für die KapGes. ein einheitlicher Verlustvortrag festzustellen; dieser setzt sich aus den noch verbliebenen Verlusten aus zusammenfassbaren Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2, bei denen es sich nicht um Dauerverlustgeschäfte handelt, aus den

Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und Verlusten, die ggfs. nach Beendigung der Spartenrechnung entstehen und innerhalb der KapGes. uneingeschränkt verrechenbar sind, zusammen (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 32).

VII. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)

590 1. Tatbestand

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines VZ erstmals vor, ist nach Abs. 9 Satz 7 die Spartenrechnung ab diesem Zeitpunkt anzuwenden. Entsprechendes gilt auch für das erstmalige Vorliegen der Voraussetzungen gleichzeitig mit dem Beginn des VZ (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 33).

591 2. Rechtsfolge

Ein *bis* zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden; abzustellen ist dabei – bei unterjährigem Eintritt der Voraussetzungen – auf das für die Zeit vor dem Eintritt der Voraussetzungen einheitlich zu ermittelnde Ergebnis der KapGes. (KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 33). Ein *danach* verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in der keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden, also der Sparte nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 3. Diese Regelung führt zu einem nicht sachgerechten Ergebnis, wenn vor der Spartenbildung der Nichtansatz von vGA aufgrund des Bestandsschutzes gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 Verluste entstehen ließ und diese nunmehr der Sparte nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zugeordnet werden, denn hierdurch wird eine Verrechnung mit Ergebnissen eines beliebigen Gewinnbetriebs ermöglicht (so zu Recht krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1151; KRÄMER in DJPW, § 8 Abs. 9 Rn. 34 mit entsprechendem Beispielfall).

VIII. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)

592 1. Gesonderte Feststellung (Satz 8 Halbs. 1)

Verfahrensrechtlicher Regelungsbedarf: Der mit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) eingefügte Abs. 9 sieht vor, dass KapGes. der öffentlichen Hand ihre Tätigkeiten nach Sparten aufteilen müssen. Dies bedeutet, dass keine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfolgt, sondern eine spartenbezogene, so dass für jede einzelne Sparte die Einkünfte gesondert zu ermitteln sind. Ein Verlustausgleich zwischen einzelnen Sparten ist nicht zulässig, so dass ein verrechenbarer Verlust nur noch innerhalb derselben Sparte genutzt werden kann.

Neue spartenbezogene Verlustfeststellung: Der durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) neu in Abs. 9 eingefügte Satz 8 schafft nunmehr eine Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des sich in der jeweiligen Sparte ergebenden negativen Gesamtbetrags der Einkünfte.

Damit wird Rechtssicherheit über die Höhe des jeweils maßgebenden Betrags und damit für die Durchführung eines Verlustrück- oder -vortrags erlangt (BTDrucks. 17/2823, 21). Insoweit ist es konsequent, dass diese Neuregelung bereits erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden ist (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 13), so dass eine einheitliche Handhabung auch mit den übrigen, durch das JStG 2009 eingefügten Neuregelungen des Abs. 9 eintritt. Satz 8 stellt eine unechte Rückwirkung dar, die auch unter Berücksichtigung der aktuellen Rspr. des BVerfG (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57, 58/06, DSStR 2010, 1736; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DSStR 2010, 1727; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, DSStR 2010, 1733) zulässig ist.

2. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Satz 8 Halbs. 2)

593

Der Hinweis in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 auf die entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG greift eine Prüfbitte des BRat (BTDrucks. 17/2823, 21) auf, der trotz der Verweise in § 8 Abs. 9 Sätzen 3 und 4 auf diese Norm weitere Regelungen zur Durchführung des Feststellungsverfahrens für erforderlich hielt, obwohl die FinVerw. bereits zuvor ohne gesetzliche Regelung davon ausgegangen ist, dass eine gesonderte Feststellung der Spartenverluste von Eigengesellschaften der öffentlichen Hand entsprechend § 10d Abs. 4 EStG zu erfolgen hat (vgl. BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 – Tz. 89).

Es fehlen allerdings Aussagen zu den Aspekten, ob der Bescheid iSd. Abs. 8 Satz 9 Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein soll (vgl. § 171 Abs. 10 AO), ob die KapGes. auf den Schluss jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben hat (vgl. § 181 Abs. 1 AO), und ob die Erklärungen zur gesonderten Feststellung von den in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig unterschrieben werden müssen (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO). Damit ist mit der Ergänzung in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 den Anregungen des BRat nicht in vollem Umfang entsprochen worden, denn dieser hatte zusätzlich (sinngemäße) Regelungen speziell zu den v.g. Gesichtspunkten gefordert (vgl. BTDrucks. 17/2823, 21), die auch uE, zumindest was die Bestimmungen iSd. § 171 Abs. 10 AO und § 181 Abs. 1 AO betrifft, auf jeden Fall hätten aufgenommen werden müssen. Insoweit ist fraglich, ob allein der Verweis auf § 10d EStG ausreicht.

Einstweilen frei.

594–599

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

Schrifttum: SEIDEL, Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2009, 187; RICHTER/GOLLAN, Die Besteuerung der Kapitalerträge von Stiftungen, in MARTINEK/RAWERT/WEITEMEYER (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag, Berlin 2010, 1155.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10

600 1. Grundinformation zu Abs. 10

Abs. 10 schließt – in Satz 1 der Vorschrift – die Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG für die Ermittlung des kstl. Einkommens und – in Satz 2 der Vorschrift – der Verlust- und Aufwandsabzugsbeschränkungen des § 20 Abs. 6, 9 EStG auf KapGes. mit Kapitaleinkünften (vgl. § 8 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6; s. Anm. 39) aus.

601 2. Rechtsentwicklung des Abs. 10

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 10 wurde mWv. 1.1.2009 (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2009) neu angefügt.

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

602 3. Bedeutung des Abs. 10

Bedeutung des Abs. 10 Satz 1: Die Norm stellt klar, dass § 2 Abs. 5b EStG für die Ermittlung des kstl. Einkommens keine Anwendung findet; die in dieser Vorschrift genannten Kapitalerträge sind damit bei der kstl. Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Bedeutung des Abs. 10 Satz 2: Halbs. 1 der Vorschrift ordnet die entsprechende Anwendung der § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3–6 EStG an und gewährleistet damit, dass die Einkünfteermittlung von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen der Einkünfteermittlung bei EStpfl. angeglichen wird. Halbs. 2 der Vorschrift bestimmt konsequenterweise für diejenigen Fälle, in denen der Verweis des Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1 tatbestandlich einschlägig ist, die Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 EStG (Sparerpauschbetrag) und § 20 Abs. 9 EStG (beschränkte Verlustverrechnung).

4. Geltungsbereich des Abs. 10

603 **Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich:** Die Neuregelung betrifft die Ermittlung des kstl. Einkommens von Körperschaften mit Kapitaleinkünften.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 10 wurde mW ab VZ 2009 eingefügt (s. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2009). Der lediglich redaktionell geänderte Abs. 10 idF des StVereinfG 2011 ist ab VZ 2011 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 14 idF des StVereinfG 2011).

604 Einstweilen frei.

II. Keine Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG bei Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 1)

1. Erzielung von Kapitaleinkünften durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 605

Keine Fiktion gewerblicher Einkünfte: Die Einkünfte einer in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 fallenden Körperschaft sind – unabhängig von der Art der Tätigkeit – stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Körperschaftsteuersubjekte, die nicht unter Abs. 2 fallen, können jedoch grds. die Tatbestände aller Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen und mithin auch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen (s. Anm. 39). Eine Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken (s. Anm. 30) findet insoweit nicht statt.

Einkommensermittlung nach Maßgabe der einkommensteuerlichen Bestimmungen: Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft sind die estl. Vorschriften maßgebend, soweit ihre Anwendung mit der Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen vereinbar ist und sie nicht durch spezielle Vorschriften des KStG verdrängt werden (s. Anm. 16f.). Nach der insoweit dem Grunde nach anwendbaren Regelung des § 2 Abs. 5b EStG sind Kapitalerträge, die § 32d Abs. 1 EStG sowie § 43 Abs. 5 EStG unterfallen, in die Ermittlung der Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte und des zVE nicht einzubeziehen, soweit „... Rechtsnormen dieses Gesetzes ...“ an die genannten Begriffe anknüpfen. Nach diesen Grundsätzen wären – als Folge des Abgeltungsteuerkonzepts – die insoweit maßgebenden Kapitalerträge in die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen nicht einzubeziehen. § 8 Abs. 10 Satz 1 stellt indes klar, dass mit der Formulierung in § 2 Abs. 5b EStG („... Rechtsnormen dieses Gesetzes ...“) nur das EStG, nicht aber (auch) das KStG gemeint ist und schließt mithin – als spezielle Regelung – die Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG in diesen Fällen aus (s. die Gesetzesbegr. in BTDrucks. 16/11108, 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77; ROSER in GOSCH II, § 8 Rn. 1516; SCHULTE in ERLE/SAUTER III, § 8 Rn. 535).

2. Einbeziehung von Kapitalerträgen in die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens 606

Tariffbesteuerung statt Schedulesbesteuerung: Kapitalerträge iSd. §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG unterliegen im EStRecht seit VZ 2009 einem gesonderten abgeltenden Steuertarif iHv. 25 %; eine Kompensation für die kstl. Vorbelastung findet nicht mehr statt. Entgegen der estrechtl. Regelung in § 2 Abs. 5b EStG werden solche Einkünfte von unbeschr. stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 nicht abgeltend besteuert, sondern in die Ermittlung des kstl. Einkommens nach § 8 iVm. § 2 Abs. 2 EStG einbezogen.

► *Anwendung des allgemeinen Körperschaftsteuertarifs:* Auf die in die Ermittlung des kstl. Einkommens einzubeziehenden Kapitalerträge ist der allgemeine KStTarif iHv. 15 % (§ 23) anzuwenden; auch die Vorschriften des § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und des § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag statt Abzug der tatsächlichen WK) finden (über die Verweisung in § 8 Abs. 1

Satz 1) Anwendung (BTDruks. 16/11108, 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77; ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1516; SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 535).

► *Ausnahme:* Anwendung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 bei beschr. steuerpflichtigen Körperschaften: Bei beschränkt stpfl. Körperschaften bleibt die Anwendung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 unberührt; der KapErtrStAbzug entfaltet insoweit abgeltende Wirkung (s. § 32 Anm. 13 ff.; BTDruks. 16/11108, 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77; SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 537).

607–609 Einstweilen frei.

III. Entsprechende Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6 EStG (Abs. 10 Satz 2)

610 1. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im EStG

Schedularisierter Steuertarif für Kapitaleinkünfte: § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG legt den EStTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, grds. auf 25 % fest.

Ausnahmen von der Schedulesbesteuerung: § 32d Abs. 2 EStG zählt verschiedene Konstellationen auf, in denen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht dem gesonderten Steuertarif unterliegen (s. § 32d Anm. 15 f.). Der gesonderte StSatz kommt ua. nicht zur Anwendung, wenn

- Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG; s. § 32d Anm. 20);
- der Stpfl. am Schuldner der Kapitalerträge zu mindestens 10 % gesellschaftsrechtl. beteiligt ist oder einer Person nahesteht, die ihrerseits zu mindestens 10 % an der die Kapitalerträge schuldenden KapGes. oder Genossenschaft beteiligt ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG, sog. Gesellschafterfremdfinanzierung; s. § 32d Anm. 21 f.);
- der Kapitalertrag aus einer Kapitalanlage resultiert, die im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung durch einen Dritten steht (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c EStG; sog. Back-to-Back-Finanzierung; s. § 32d Anm. 25 ff.);
- der Stpfl. im Falle einer unternehmerischen Beteiligung an einer KapGes. zu einer Besteuerung nach § 32a Abs. 1 EStG iVm. einer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG; s. § 32d Anm. 46 ff.).

611 2. Entsprechende Anwendung der Ausnahmebestimmungen des § 32d Abs. 2 EStG auf Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1)

Da es sich bei § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6 EStG um Tarifvorschriften handelt, die nicht unmittelbar auf Körperschaften anzuwenden sind (§ 31 Abs. 1 iVm. § 23), ordnet Abs. 10 Satz 2 deren entsprechende Anwendung an mit dem Konsequenz, dass im Fall einer Regelbesteuerung (statt der Anwendung des Schedulentarifs) die Vorschriften des § 20 Abs. 6 und 9 EStG nicht gelten und damit die Einkünfteermittlung von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen derjenigen der EStpfl. angeglichen wird.

3. Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und 9 EStG (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2) 612

In den o.g. Fällen (Kapitalerträge von nahestehenden Personen, Gesellschafterfremdfinanzierung, Back-to-Back-Finanzierung, Option zur Regelbesteuerung bei unternehmerischer Beteiligung; s. Anm. 10) werden die Einkünfte iSd. § 20 nach dem allgemeinen KStTarif (§ 23) besteuert. Die Einschränkungen des § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und des § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag statt Abzug der tatsächlichen WK) finden keine Anwendung. Damit können Verluste unbeschr. verrechnet und die tatsächlichen WK abgezogen werden (BTDrucks. 16/11108, 28; RENGERS in BLÜMICH § 8 Rn. 77; SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 8 Rn. 536). Zu beachten ist, dass § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG einen Antrag des Stpfl. voraussetzt (PUNG in DJPW, § 8 Abs. 10 Rn. 3).

