

Die Besteuerung der Körperschaften und ihrer Anteilseigner

Schmitz-Herscheidt

2025

ISBN 978-3-406-81774-8

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

b) Bilanzierbarkeit

aa) Maßstab des Bilanzrechts

Der Vermögensvorteil muss bilanzierbar sein. Ob dies der Fall ist, richtet sich 8 nach dem Bilanzrecht.⁹ **Bilanzierbar** sind etwa:

- Erlass einer Forderung gegen die Gesellschaft, zB eine Regressforderung gem. § 774 BGB, nachdem der Gesellschafter als Bürge für die Gesellschaft in Anspruch genommen worden ist,¹⁰
- Verzicht auf einen bereits entstandenen Entgeltanspruch,¹¹
- Zahlung an die Gesellschaft, auch etwa dann, wenn ein Dritter für den Gesellschafter im Wege des abgekürzten Vertragswegs an die Gesellschaft leistet,¹²
- bei dem Verkauf eines Betriebs oder Teil-Betriebs durch den Gesellschafter an die Gesellschaft der Firmenwert; hiernach sind **immaterielle Wirtschaftsgüter** also trotz § 5 Abs. 2 EStG einlagefähig.¹³ Dies wird damit begründet, dass es notwendig ist, das Gesellschaftsverhältnis von der betrieblichen Sphäre abzugrenzen.

bb) Sonderfall: Gebrauchs- und Nutzungsvorteile

Nicht bilanzierbar und damit nicht einlagefähig sind nach der Rechtsprechung 9 hingegen **Gebrauchs- und Nutzungsvorteile**.¹⁴ Es handelt sich nicht um selbstständige Vermögensgegenstände, die daher auch **nicht bilanziert** werden können. Auf diese Weise soll vermieden werden, dass bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung ein Nutzungsvorteil durch die Gesellschaft bilanziert und ertragswirksam abgeschrieben wird, während der Gesellschafter keine Einnahme zu versteuern hat. Beispiele sind etwa:

- die Überlassung eines Betriebsgrundstücks ohne Pacht, insbesondere im Rahmen einer Betriebsaufspaltung,¹⁵
- die zinslose Gewährung eines Darlehens an die Gesellschaft.

Beispiel 1:¹⁶ A gibt seiner A-GmbH im Jahr 01 ein verzinsliches Darlehen (monatliche Zinsen: 100 EUR). Am 1. April des Jahres 03 beschließt er, für das gesamte Jahr auf Zinsen zu verzichten. Er möchte hierdurch das Eigenkapital der A-GmbH stärken. 10

Lösung: Soweit der Zinsanspruch bereits entstanden war (300 EUR), liegt eine verdeckte Einlage vor. A hat auf eine Forderung verzichtet, und zwar aus gesellschaftsrechtlichen Gründen. Soweit der Anspruch noch nicht entstanden war (900 EUR), liegt keine verdeckte Einlage vor. Die Zinslosigkeit ist nicht einlagefähig.

Rechtsprechung, wonach bei Bestehen einer rechtlichen oder tatsächlichen Rückzahlungsverpflichtung keine Einlage, sondern eine negative Einnahme bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzunehmen sei, hat der VIII. Senat des BFH ausdrücklich aufgegeben bereits im Urteil BFH 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173.

⁹ BFH 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631.

¹⁰ BFH 4.3.2008 – IX R 78/06, BFH/NV 2008, 1039.

¹¹ BFH 19.5.1993 – I R 34/92, BStBl. II 1993, 804.

¹² BFH 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286.

¹³ BFH 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705.

¹⁴ BFH 26.10.1987 – GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl. II 1988, 348, zum Darlehen; zuvor bereits BFH 3.2.1971 – I R 51/66, BFHE 101, 501, BStBl. II 1971, 408; BFH 28.1.1981 – I R 10/77, BFHE 133, 172, BStBl. II 1981, 612, BFH 19.5.1982 – I R 102/79, BFHE 136, 105, BStBl. II 1982, 631.

¹⁵ Bei dem Gesellschafter ist in dieser Konstellation aber § 3c Abs. 2 S. 6 EStG zu beachten, wonach die Aufwendungen für das Grundstück im Falle einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung an die Gesellschaft nur im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens berücksichtigt werden können, soweit die Unentgeltlichkeit im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, vgl. auch BFH 17.7.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817. Durch die Neufassung des § 3c Abs. 2 S. 6 EStG im Gesetz vom 22.12.2014, BGBl. 2014 I 2417 wurde die zitierte Rechtsprechung gesetzlich festgeschrieben.

¹⁶ Nach MOV/Klein/Müller/Döpfer KStG § 8 Rn. 2108.

Beispiel 2:¹⁷ A verpachtet der A-GmbH im Jahr 01 ein Grundstück (monatlicher Pachtzins: 10.000 EUR). Am 1. April des Jahres 03 beschließt er, für April bis Dezember die Pacht zu halbieren. Er möchte hierdurch eine drohende Insolvenz der GmbH verhindern und die GmbH als Pächter bewahren. A entstehen für das Grundstück Aufwendungen (AfA, Zinsen). Kann er diese weiter abziehen?

Lösung: Die Pachtreduzierung ist nicht einlagefähig. Für die Aufwendungen gilt jedoch das Teilabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 S. 6 EStG, wenn der (Teil-)Pachtverzicht nicht durch den Pachtvertrag, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies richtet sich nach dem Fremdvergleich. Im beschriebenen Fall könnte der Verzicht einem Fremdvergleich standhalten.

2. Ursache im Gesellschaftsverhältnis

11 Der Vermögensvorteil muss seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben.

a) Gesellschafterstellung

12 Der Leistende muss zunächst ein Gesellschafter sein (bei Kapitalgesellschaften) oder ein mitgliedschaftliches oder der Mitgliedschaft ähnliches Verhältnis zu der Körperschaft haben (zB bei Vereinen). Es gelten dieselben Regeln wie bei der vGA.¹⁸

b) Materieller Fremdvergleich

13 In materieller Hinsicht kommt es – wie bei der vGA (→ Kap. F Rn. 77ff.) – auf einen Fremdvergleich an. Der BFH beurteilt es folgendermaßen: Ob und inwieweit eine derartige Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist – wie hinsichtlich der Zuwendung eines Vermögensvorteils als Grundlage einer vGA – aufgrund eines Fremdvergleichs zu beurteilen; eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist daher zu bejahen, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte.¹⁹

14 Auch hier vollzieht sich – wie bei der vGA – die Angemessenheitsprüfung in drei Stufen:

- innerbetrieblicher Vergleich,
- außerbetrieblicher Vergleich,
- hypothetischer Fremdvergleich.

c) Sonderfall: Nahestehende Personen

15 Besonderheiten bestehen bei **nahestehenden Personen**: Verzichtet eine dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nahestehende Person im eigenwirtschaftlichen Interesse auf eine Forderung gegenüber der Gesellschaft, so ergibt sich hieraus keine (verdeckte) Einlage bei der Gesellschaft. Ein eigenwirtschaftliches Interesse kann etwa darin bestehen, dass der Gläubiger zur Gesundung der Gesellschaft beitragen und die zu ihr bestehenden Geschäftsbeziehungen aufrechterhalten will, unbeachtlich des Umstandes, dass der Verzicht auch dem nahestehenden Gesellschafter zugutekommt.²⁰

¹⁷ Vgl. BFH 17.7.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817.

¹⁸ Vgl. → Kap. F Rn. 53 ff.

¹⁹ BFH 13.7.2022 – I R 52/20, BFHE 278, 70, BStBl. II 2023, 501, Rn. 23; BFH 7.5.2014 – X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736, Rn. 19; BFH 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822; BFH 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624.

²⁰ BFH 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

Beispiel:²¹ A, der Minderheitsgesellschafter der A-Warenhaus AG, beliefert diese Gesellschaft regelmäßig mit Lebensmittelprodukten aus seinem Einzelunternehmen. Er beliefert aber auch fremde Dritte. Auf Verlangen der GmbH zahlt A ihr einen sog. Werbezuschuss zur Eröffnung einer neuen Filiale, der aber nicht mit konkreter Werbung für seine Produkte in Zusammenhang steht. **16**

Lösung: Es handelt sich nicht um eine verdeckte Einlage, wenn A auch anderen Kunden solche Zuschüsse zahlt. Dies ist zB bei Discountern im Lebensmitteleinzelhandel tatsächlich weit verbreitet und stellt nichts anderes als eine spezielle Form von Rabatten dar.

Weitere Besonderheiten bestehen im Fall einer Zuwendung in Form einer **Spende** **17** einer gemeinnützigen Körperschaft an eine Tochtergesellschaft. Hierbei handelt es sich um den umgekehrten Fall zu der Spende einer Tochtergesellschaft an die Trägerkörperschaft.²²

Beispiel:²³ Ein (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen eingetragenen Vereins leistet eine Spende an eine ebenfalls gemeinnützige Tochtergesellschaft des Vereins. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, es handle sich um eine verdeckte Einlage. **18**

Lösung: Ob es sich bei einer Zuwendung an die Tochtergesellschaft um eine vE oder um eine Spende handelt, ist nach der Rechtsprechung des BFH anhand einer Veranlassungsprüfung in Form eines Fremdvergleichs festzustellen, der im gerichtlichen Verfahren vom FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls vorzunehmen ist.

3. Ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten

Eine vE liegt nicht vor, wenn der Gesellschafter dafür von der Gesellschaft etwas **19** erhält in Form von Gesellschaftsrechten etwa aus einer Kapitalerhöhung.

Hierzu zählt aber nicht die Werterhöhung der bestehenden Anteile, denn diese ist **20** eine notwendige Folge der Einlage.²⁴

Sind Gegenstand der Einlage in eine Kapitalgesellschaft jedoch **Anteile an einer** **21** **anderen Kapitalgesellschaft**, so fingiert das Gesetz in § 8b Abs. 2 S. 6 KStG und § 17 Abs. 1 S. 2 EStG eine Entgeltlichkeit. Hier wird die verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichgestellt.

III. Rechtsfolge

1. Rechtsfolge für die Gesellschaft

Da gem. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG die vE das Einkommen der Gesellschaft nicht er- **22** höht, muss sie im Ergebnis **erfolgsneutral** sein.²⁵

Hat sich die vE handelsrechtlich ertrags erhöhend ausgewirkt, was idR der Fall **23** ist, muss dieses handelsrechtliche Ergebnis steuerrechtlich korrigiert werden. Hierzu ist eine **außerbilanzielle Kürzung** erforderlich. Die Korrektur vollzieht sich analog zur vGA (→ Kap. F Rn. 100).

Außerdem erhöht die vE das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 KStG, was in **24** einem gesonderten Feststellungsverfahren fortzuschreiben ist (→ Kap. H Rn. 18 ff.).

²¹ Nach MOV/Klein/Müller/Döpfer KStG § 8 Rn. 2120.

²² → Kap. F Rn. 54.

²³ BFH 13.7.2022 – I R 52/20, BFHE 278, 70, BStBl. II 2023, 501.

²⁴ BFH 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253.

²⁵ Zur Notwendigkeit der Erfolgsneutralität: BFH 26.11.1980 – I R 52/77, BFHE 132, 72, BStBl. II 1981, 181, Rn. 28.

- 25** Die **Bewertung** der vE erfolgt – wie bei der vGA (→ Kap. F Rn. 109) – nach dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. So ist etwa eine wertgeminderte Forderung, die eingelegt wird, mit dem unter dem Nennwert liegenden Teilwert zu bewerten.
- 26** **Beispiel:** Bei der A-GmbH droht eine Insolvenz aufgrund einer bilanziellen Überschuldung. Um die Gesellschaft zu retten, verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer A auf eine unverfallbare Pensionszusage, für welche in der Bilanz eine Rückstellung gebildet worden war. Die Möglichkeit eines Verzichts war allerdings in der schriftlichen Pensionszusage der A-GmbH nicht vorgesehen.
- Die A-GmbH verbucht den Verzicht ertragswirksam. Der Lohnzufluss ist hingegen Aufwand, sodass sich Aufwand und Ertrag bei der GmbH saldieren.

Lösung: Da der A nur auf etwas verzichten kann, was sich zuvor in seinem Vermögen befunden hat, führt der Verzicht auf eine Forderung gegenüber der A-GmbH bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung; dies gilt unabhängig davon, ob der Verzicht durch einen Erlassvertrag, die Abtretung eines Anspruchs, einen Schuldauhebungsvertrag oder durch eine Teilentlastung im Wege eines Abänderungsvertrags bewirkt wird.²⁶ Der Zufluss ist als **Arbeitslohn** anzusehen. Bei der A-GmbH wird der durch die Auflösung der Rückstellung entstandene Ertrag also mit dem Lohnaufwand saldiert. Nur soweit die Pensionszusage nicht werthaltig ist, entsteht kein Zufluss bei dem A.

Der Verzicht des A auf den werthaltigen Pensionsanspruch ist eine **vE**, wenn der Verzicht aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses erfolgt.²⁷ Das ist hier der Fall, da die Möglichkeit des Verzichts in der Pensionszusage nicht vorgesehen war und da es dem A um die Rettung der A-GmbH geht. Die Einlage ist für die A-GmbH **erfolgsneutral** und erhöht die Anschaffungskosten des A. Sie erfolgt zum Teilwert. Der Teilwert ist unter Beachtung der allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze im Zweifel nach den Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln, nicht um den Rückstellungswert gem. § 6a EStG.²⁸ Dabei kann die Bonität des Forderungsschuldners berücksichtigt werden. Außerdem kann von Bedeutung sein, ob die Pension unverfallbar ist.

2. Rechtsfolge für den Gesellschafter

a) Beteiligung im Privatvermögen

- 27** Wird die Beteiligung an der Gesellschaft im Privatvermögen des Gesellschafters gehalten, führt die vE zu nachträglichen **Anschaffungskosten**.²⁹ Hierbei ist das eingelegte Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert zu bewerten, da dem Privatvermögen eine Teilwertbewertung fremd ist.³⁰ Für den Gesellschafter ergibt sich hieraus grundsätzlich zunächst kein Gewinn oder Verlust.
- 28** Ein Gewinn oder Verlust ergibt sich aber, wenn die vE einer **Veräußerung** gleichgestellt wird. Dies ist gem. § 17 Abs. 1 S. 2 EStG der Fall für die Einlage einer **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**.
- 29** Ebenso steht gem. § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG die vE von Wirtschaftsgütern, die der Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften unterliegen (zB **Grundstücke**), einer Veräußerung gleich. Hier kann sich ein Veräußerungsgewinn oder -verlust ergeben, der beim Gesellschafter steuerbar ist.
- 30** Befand sich das eingelegte Wirtschaftsgut zuvor in einem Betriebsvermögen, muss es zunächst gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG zwingend zum Teilwert **entnom-**

²⁶ BFH 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH 15.6.2016 – VI R 6/13, BFHE 254, 134, BStBl. II 2016, 903, Rn. 13 ff.

²⁷ BFH 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH 15.6.2016 – VI R 6/13, BFHE 254, 134, BStBl. II 2016, 903, Rn. 13 ff.

²⁸ BFH 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl. II 1998, 305.

²⁹ BFH 28.4.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2005, 19.

³⁰ BFH 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463 zur Einlage einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft vor Einführung des § 17 Abs. 1 S. 2 EStG.

men werden, um danach die Anschaffungskosten der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung zu erhöhen.³¹

Ein weiterer Sonderfall ergibt sich bei einem **Verzicht** eines Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft. Ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster, unbedingter Verzicht eines Gesellschafters auf einen Teil der ihm gegen die Kapitalgesellschaft zustehenden Darlehensforderung führt zu einer Einlage iSd § 20 Abs. 2 S. 2 EStG, soweit der Gesellschafter auf den **werthaltigen** Teil der Forderung verzichtet.³²

b) Beteiligung im Betriebsvermögen

Der Beteiligungswert an der Kapitalgesellschaft erhöht sich infolge der vE um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. Auch hier erhöhen sich also die **Anschaffungskosten**. Maßgeblich ist gem. § 6 Abs. 6 S. 2 EStG der Teilwert.

Betrachtet man den Einlagevorgang isoliert, ergibt sich für den Gesellschafter also weder ein Gewinn noch ein Verlust aus der vE.

Auch hier ist § 17 Abs. 1 S. 2, § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG zu beachten. Steht die Einlage einer Veräußerung gleich, kann sich ein **Veräußerungsgewinn** ergeben.

Weitere Besonderheiten bestehen, wenn das eingelegte Wirtschaftsgut sich zuvor in einem anderen Betriebsvermögen als die Beteiligung des Gesellschafters befindet: Einer vE aus dem Betriebsvermögen geht hier nämlich eine **Entnahme** zwangsläufig voraus, denn es handelt sich um eine Zuführung von Wirtschaftsgütern des (bisherigen) Betriebsvermögens zu außerbetrieblichen Zwecken, sodass die übergewinnenden stillen Reserven und ein übergewinnender (originärer) Geschäftswert versteuert werden müssen.³³ Im Falle einer verdeckten Einlage von (Einzel-)Wirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft entsteht dem Gesellschafter in Höhe des Unterschieds zwischen Teilwert bzw. gemeinem Wert und Buchwert des eingelegten Wirtschaftsguts ein Ertrag.

IV. Verfahrensrecht

Auch bei der vE besteht eine formelle und materielle Korrespondenz – wie bei der vGA.

1. Formelle Korrespondenz

Gemäß § 32a Abs. 2 S. 1 KStG kann, soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vE erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift, welche die Aufhebung, den Erlass oder die Änderung eines Bescheids gegenüber der Körperschaft ermöglicht, auch wenn bei dieser bereits ein bestandskräftiger Bescheid vorliegt.

Die Regelung stellt verfahrensrechtlich sicher, dass die Steuerbefreiung einer verdeckten Einlage (außerbilanzielle Korrektur) bei der Körperschaft auch dann erfol-

³¹ BFH 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378.

³² Beschluss des Großen Senats des BFH 9.6.1997 – GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl. II 1998, 307, unter C.II.4; BFH 6.8.2019 – VIII R 18/16, BFHE 265, 531. Zum nicht werthaltigen Teil der Forderung → Kap. E Rn. 151 ff.

³³ BFH 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378.

gen kann, wenn ihr Bescheid bereits bestandskräftig oder festsetzungsverjährt ist.³⁴ Zur Erreichung dieses Ziels hat der Gesetzgeber die Besteuerungsebenen der Körperschaft und ihrer Gesellschafter durch das in § 32a KStG verankerte formelle Korrespondenzprinzip miteinander verbunden; insoweit gibt § 32a Abs. 2 KStG verfahrensrechtlich die Möglichkeit zur Folgeänderung bei der Gesellschaft als Empfängerin einer verdeckten Einlage.³⁵ Damit schafft § 32a Abs. 2 KStG für die vE eine **Berichtigungsmöglichkeit** neben denjenigen der AO (§§ 164, 172ff. AO; vgl. auch → Kap. F Rn. 180).

2. Materielle Korrespondenz

- 39 Gemäß § 8 Abs. 3 S. 3 KStG erhöhen vE das Einkommen nicht.
- 40 Das Einkommen **erhöht** sich gem. § 8 Abs. 3 S. 4 KStG jedoch, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Gemäß § 8 Abs. 3 S. 5 KStG gilt Satz 4 auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung 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. In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 8 Abs. 3 S. 6 KStG).

a) Systematische Gründe

- 41 Diese Vorschriften sind aus folgenden Gründen erforderlich: Wird eine vE zutreffend gebucht, wirkt sie sich – abgesehen von den oben beschriebenen Veräußerungsfiktionen nach § 17 Abs. 1 S. 2, § 23 Abs. 1 S. 5 EStG – weder bei der Gesellschaft noch beim Gesellschafter auf das Einkommen aus. Die Gesellschaft bucht
- „Bank an Kapitalrücklage“,
- der bilanzierende Gesellschafter bucht
- „Beteiligung an Bank“.
- 42 Bei einer natürlichen Person als Gesellschafter erhöhen sich lediglich die Anschaffungskosten der Beteiligung. In allen Fällen entsteht kein Aufwand bzw. Ertrag.
- 43 Wird aber die vE bei der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt aufgedeckt, in dem der Gesellschafter bereits bestandskräftig veranlagt ist und beim Gesellschafter die Einlage **steuermindernd** erfasst worden ist, so soll dies nach dem Willen des Gesetzgebers auch für die Gesellschaft gelten. Dies bewirkt § 8 Abs. 3 S. 4 KStG, indem das Einkommen der Gesellschaft erhöht wird.
- 44 Die Vorschrift ist allerdings nur dann von Bedeutung, wenn überhaupt eine Einkommensminderung beim Gesellschafter stattgefunden hat. Das ist zB ausgeschlossen, wenn der Gesellschafter die Beteiligung im Privatvermögen hält. Aber auch wenn die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird, liegt nicht stets eine Vermögensminderung vor, wie das folgende Beispiel zeigt:

Beispiel: Der Gesellschafter A, der seine Beteiligung an der A-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung hält, gibt der A-GmbH ein Darlehen zu unüblichen Konditionen (keine Sicherheiten, keine klare Regelung über die Verzinsung und die Tilgung). Er aktiviert in seinem Einzelunternehmen eine Forderung aus dem Darlehen, sodass die Auszahlung bei ihm im Ergebnis erfolgsneutral ist. Bei der A-GmbH entsteht eine Verbindlichkeit.

Selbst wenn die vE erst später bei der A-GmbH aufgedeckt wird (es wird aufgedeckt, dass keine Verbindlichkeit, sondern eine Einlage vorliegt), kommt es nicht zur Anwendung des § 8

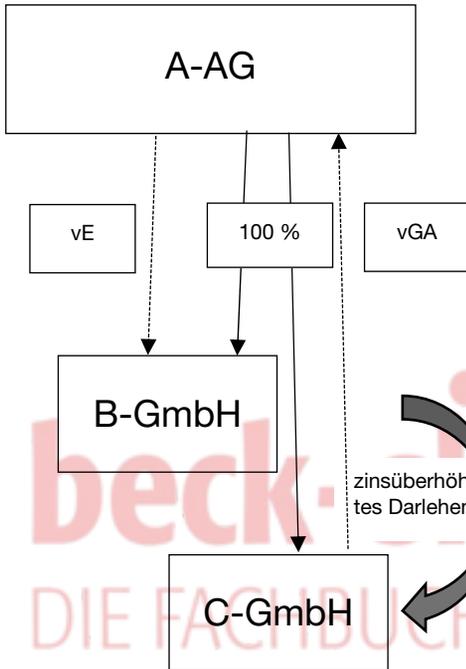
³⁴ BFH 31.1.2018 – I R 25/16, BFH/NV 2018, 838.

³⁵ BFH 31.1.2018 – I R 25/16, BFH/NV 2018, 838.

Abs. 3 S. 4 KStG, da die Einlage das Einkommen des A nicht gemindert hat. Es bleibt dabei, dass sich gem. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG das Einkommen der Gesellschaft durch die vE nicht erhöht.

b) Dreiecksverhältnis

§ 8 Abs. 3 Sätze 5 und 6 KStG enthält Regelungen zum **Dreiecksfall**, in dem ein Leistungsaustausch zwischen Schwestergesellschaften stattfindet, der Muttergesellschaft eine vGA zugerechnet wird und zugleich eine vE an die Schwestergesellschaft der ausschüttenden Gesellschaft vorliegt. 45



Beispiel:³⁶ Die A-AG ist als Holding-Gesellschaft zu 100 % jeweils an der B-GmbH sowie an mehreren operativ tätigen Gesellschaften, so auch der C-GmbH beteiligt. Die B-GmbH übernimmt in der Gruppe die Rolle einer Finanzierungsgesellschaft. Sie gibt ua der C-GmbH Darlehen, und zwar zu überhöhten Zinsen. 46

Lösung: Der C-GmbH ist die Differenz zum marktüblichen Zins als vGA zuzurechnen. In derselben Höhe liegt bei der B-GmbH eine vE vor.

Bei der B-GmbH erhöht sich das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 S. 5 KStG nur dann nicht (mit der Folge einer außerbilanziellen Kürzung), wenn die vE bei der Besteuerung des Gesellschafters A-AG berücksichtigt wurde. Würde sie nicht berücksichtigt, erhöht sie das Einkommen der B-GmbH.

³⁶ → Kap. F Rn. 76.



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG