

# Körperschaftsteuerrecht / Gewerbsteuerrecht: KSt / GewSt

7. Auflage 2025  
ISBN 978-3-406-82861-4  
Beck im dtv

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.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](https://www.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](https://www.beck-shop.de) für sein

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

ist auf den Teilwert der Pensionszusage abzustellen und nicht auf den gem. § 6a EStG ermittelten Teilwert der Pensionsrückstellung der Kapitalgesellschaft. Bei der Ermittlung des Teilwerts ist die Bonität der zur Pensionszahlung verpflichteten Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen (→ BFH vom 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. 1998 II S. 305).

Zum Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsansparungen (sog. Future Service) → BMF vom 14.8.2012, BStBl. I S. 874.

**Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen.** Verzichtet der Gesellschafter (z.B. wegen der wirtschaftlichen Lage der Kapitalgesellschaft) als Geschäftsführer auf seine Tätigkeitsvergütungen, ist wie folgt zu unterscheiden (→ BFH vom 15.6.2016, VI R 6/13, BStBl. II S. 903):

– **Verzicht nach Entstehung:** Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Entstehung seines Anspruchs auf die Tätigkeitsvergütungen, wird damit der Zufluss der Einnahmen, verbunden mit der Verpflichtung zur Lohnversteuerung, nicht verhindert. Die Tätigkeitsvergütungen sind als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Der Verzicht stellt demgegenüber eine – die steuerlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters erhöhende – verdeckte Einlage dar (→ BFH vom 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl. 1995 II S. 362).

Bestehen zum Zeitpunkt des Gehaltsverzichts Liquiditätsschwierigkeiten, berührt dies die Werthaltigkeit der Gehaltsforderung, so dass die verdeckte Einlage unter dem Nennwert ggf. sogar mit 0 Euro zu bewerten ist (→ BFH vom 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II S. 804, → BFH vom 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl. 1995 II S. 362 und → BFH vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. 1998 II S. 307).

– **Verzicht vor Entstehung:** Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf noch nicht entstandene Gehaltsansprüche, ergeben sich hieraus weder bei der Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer ertragsteuerliche Folgen (→ BFH vom 24.5.1984, I R 166/78, BStBl. II S. 747 und → BFH vom 14.3.1989, I R 8/85, BStBl. II S. 633).

– **Folgen eines Verzichts:** Zur verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft (→ BFH-Urteile vom 3.2.2011, VI R 4/10, BStBl. 2014 II S. 493 und VI R 66/09, BStBl. 2014 II S. 491 und → BFH vom 15.5.2013, VI R 24/12, BStBl. 2014 II S. 495<sup>1)</sup> sowie → BMF vom 12.5.2014, BStBl. I S. 860).

**Zuschuss zur Abdeckung eines Bilanzverlustes.** Der zur Abdeckung eines Bilanzverlustes der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Zuschuss stellt eine verdeckte Einlage dar (→ BFH vom 12.2.1980, VIII R 114/77, BStBl. II S. 494).

## R 8.10 Verluste bei Körperschaften

– unbesetzt –

## R 8.11 Mitgliedsbeiträge

(1) <sup>1</sup> Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG sind Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der

<sup>1)</sup> Siehe hierzu auch BFH v. 15.6.2016 VI R 6/13, BStBl. II 2016, 903.

Satzung zu entrichten haben. <sup>2</sup>Sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. <sup>3</sup>Der Beurteilung als echter Mitgliedsbeitrag steht es entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme für Leistungen durch die Mitglieder abhängt.

(2) <sup>1</sup>Mitgliedsbeiträge, die auf Grund der Satzung erhoben werden, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen außer Ansatz (§ 8 Abs. 5 KStG). <sup>2</sup>Es genügt, dass eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

1. Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliedsbeiträge.
2. Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.
3. Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

<sup>3</sup>Bei den nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften. <sup>4</sup>Das gilt auch für die mit ihnen in Verbindung stehenden Ausgaben, die mithin regelmäßig dem ideellen Bereich der Körperschaft zuzurechnen sind und demzufolge die steuerpflichtigen Einkünfte nicht mindern.

(3) <sup>1</sup>Dient eine Personenvereinigung auch der wirtschaftlichen Förderung der Einzelmitglieder, sind die Beiträge an diese Vereinigung insoweit keine Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG, sondern pauschalierte Gegenleistungen für die Förderung durch die Vereinigung, und zwar auch dann, wenn die Vereinigung keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausübt. <sup>2</sup>In diesem Fall sind die Mitgliederbeiträge durch Schätzung in einen steuerfreien Teil (reine Mitgliedsbeiträge) und in einen steuerpflichtigen Teil (pauschalierte Gegenleistungen) aufzuteilen.

(4) <sup>1</sup>Bei Versicherungsunternehmen ist § 8 Abs. 5 KStG auf Leistungen der Mitglieder, die ein Entgelt für die Übernahme der Versicherung darstellen, nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Bei → VVaG können jedoch steuerfreie Mitgliedsbeiträge in Betracht kommen, z.B. Eintrittsgelder unter besonderen Voraussetzungen.

### H 8.11

**Abgrenzung zu Leistungsentgelten.** Vereinsbeiträge, die ein Entgelt für bestimmte Leistungen des Vereins zugunsten seiner Mitglieder darstellen, sind keine Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG. Beschränkt sich die Tätigkeit des Vereins darauf, seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen zu vermitteln und zinsgünstige Darlehen zu gewähren, sind die gesamten Beiträge Entgelt für diese Leistungen, auch wenn diese pauschal erhoben werden (→ BFH vom 28.6.1989, I R 86/85, BStBl. 1990 II S. 550).

**Nichtabzugsfähigkeit des mit Mitgliedsbeiträgen in Verbindung stehenden Aufwands.** Zahlt ein Mitglied beim Eintritt in eine Kreditgenossenschaft zur Abgeltung des mit dem Eintritt verbundenen Aufwands ein einmaliges Eintrittsgeld, kann dieses in vollem Umfang als Mitgliedsbeitrag nach § 8 Abs. 5 KStG steuerfrei sein. Ist das der Fall, ist der mit dem Eintritt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwand gem. § 3c EStG<sup>1)</sup> nicht abzugsfähig (→ BFH vom 19.2.1964, I 179/62 U, BStBl. III S. 277).

<sup>1)</sup> dtv 5785 ESt/LSSt Nr. 1.

Ein bloß mittelbarer Zusammenhang reicht aber zur Anwendung des § 3c EStG nicht aus (→ BFH vom 11.10.1989, I R 208/85, BStBl. 1990 II S. 88).

**Schätzung des Leistungsentgelts bei Erhebung nicht kostendeckender Entgelte für Sonderleistungen.** Werden für Sonderleistungen der Personenvereinigung an die einzelnen Mitglieder keine oder keine kostendeckenden Entgelte gefordert, kann in den allgemeinen Mitgliedsbeiträgen teilweise ein ggf. im Wege der Schätzung zu ermittelndes Leistungsentgelt enthalten sein (→ BFH vom 9.2.1965, I 25/63 U, BStBl. III S. 294).

Die Umlagebeträge, die Interessengemeinschaften zur gemeinsamen Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen von den beteiligten Gemeinden nach dem Verhältnis ihres flächenmäßigen Waldbesitzes zur Gesamtfläche des betreuten Waldes erheben, sind (ggf. im Wege der Schätzung) in Entgelte für Einzelleistungen und echte Mitgliedsbeiträge für Gemeinschaftsleistungen aufzuteilen (→ BFH vom 22.11.1963, V 47/61 U, BStBl. 1964 III S. 147).

**VVaG.** Bei den Mitgliederleistungen an VVaG ist zwischen steuerpflichtigen Versicherungsbeiträgen und steuerfreien Einlagen zu unterscheiden. Im Allgemeinen werden Eintrittsgelder insoweit, als ein Rückzahlungsanspruch beim Austritt besteht, der in seiner Höhe genau festgelegt ist und nicht vom Betriebsergebnis abhängt, steuerfreie Einlagen darstellen (→ BFH vom 21.4.1953, I 32/53 U, BStBl. II S. 175).

**Werbeverband.** Umlagen, die pauschalierte Entgelte der einzelnen Mitglieder für die Förderung ihrer wirtschaftlichen Einzelinteressen durch zusammengefasste Werbung darstellen, sind keine Mitgliedsbeiträge i.S.d. § 8 Abs. 5 KStG (→ BFH vom 8.6.1966, I 151/63, BStBl. III S. 632).

### **R 8.12 Haus- und Grundeigentümergevereine, Mietervereine**

(1) <sup>1</sup>Die Mitgliedsbeiträge zu Haus- und Grundeigentümergevereinen sowie zu Mietervereinen enthalten i.d.R. Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, z.B. Rechtsberatung, Prozessvertretung. <sup>2</sup>Sie sind deshalb keine reinen Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG. <sup>3</sup>Um eine einfache und gleichmäßige Besteuerung der in Satz 1 bezeichneten Vereine zu gewährleisten, ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliedsbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen sowie bei der Berechnung der hiervon abzuziehenden Ausgaben wie folgt zu verfahren:

1. <sup>1</sup>Von den eigenen Beitragseinnahmen (= gesamte Beitragseinnahmen abzüglich der an übergeordnete Verbände abgeführten Beträge) sind 20 % als steuerpflichtige Einnahmen anzusehen. <sup>2</sup>Erhebt der Verein neben den Beiträgen besondere Entgelte, z.B. für Prozessvertretungen, sind diese Entgelte den steuerpflichtigen Einnahmen voll hinzuzurechnen.
2. <sup>1</sup>Von den Ausgaben des Vereins, die mit den eigenen Beitragseinnahmen und den daneben erhobenen besonderen Entgelten in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist der Teil abzuziehen, der dem Verhältnis der steuerpflichtigen Einnahmen zu den eigenen Beitragseinnahmen zuzüglich der daneben erhobenen besonderen Entgelte entspricht. <sup>2</sup>Werden jedoch die mit den steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben gesondert ermittelt, sind die gesondert ermittelten Ausgaben abzuziehen.
3. <sup>1</sup>Übersteigen die abzuziehenden Ausgaben die steuerpflichtigen Einnahmen ständig, d.h. in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren, ist erkennbar, dass der als steuerpflichtig behandelte Betrag von 20 % der eigenen Beitragsein-

nahmen zu niedrig ist. <sup>2</sup>Er ist dann angemessen zu erhöhen, dass im Durchschnitt mehrerer Jahre die abziehbaren Ausgaben nicht höher als die steuerpflichtigen Einnahmen sind.

(2) Die übrigen steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Vor drucken und Altmaterial, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, sind nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

### H 8.12

**Aufteilung der Mitgliedsbeiträge bei Haus- und Grundbesitzervereinen sowie Mietervereinen.** Zur Zulässigkeit der von der Finanzverwaltung vorgesehenen pauschalen Aufteilung der Mitgliedsbeiträge in echte Mitgliedsbeiträge und Leistungsentgelte → BFH vom 5.6.1953, I 104/52 U, BStBl. III S. 212.

Zur Notwendigkeit des Ansatzes eines höheren prozentualen Einnahmeanteils für steuerpflichtige Leistungen bei ansonsten anhaltender Erzielung von Verlusten → BFH vom 9.2.1965, I 25/63 U, BStBl. III S. 294.

#### Beispiel zur Aufteilung

	€	€
Vereinnahmte Mitgliedsbeiträge		130.000
An den Landesverband sind abgeführt		- 30.000
Eigene Beitragseinnahmen		<u>100.000</u>

Steuerpflichtige Einnahmen:

20 % von 100.000 €	20.000	
Entgelte für Prozessvertretungen	+ 4.000	24.000

Die Ausgaben, die mit den eigenen Beitragseinnahmen (100.000 €) und den Entgelten für Prozessvertretungen (4.000 €) zusammenhängen, betragen 90.000 €.

	€	€
Abziehen sind	<u>90.000 × 24.000</u>	- 20.769
Überschuss	104.000	<u>3.231</u>

Würden die gesondert festgestellten abziehbaren Ausgaben 27.000 € betragen und würde sich weiter ergeben, dass die Ausgaben auch in den vorangegangenen Jahren die steuerpflichtigen Einnahmen überstiegen haben, müsste der Satz von 20 % angemessen erhöht werden.

### R 8.13 Sonstige Vereine und Einrichtungen

(1) <sup>1</sup>Die von Obst- und Gartenbauvereinen erhobenen Mitgliedsbeiträge enthalten i.d.R. Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. <sup>2</sup>Sie sind deshalb keine reinen Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG. <sup>3</sup>Bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliedsbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen ist R 8.12 entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Die von den Kleingärtner- und Siedlervereinen erhobenen Beiträge enthalten i.d.R. keine Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. <sup>2</sup>Im Allgemeinen bestehen deshalb aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung keine Bedenken, diese Beiträge ohne Prüfung als Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Sind Tierzuchtverbände oder Vattertierhaltungsvereine nicht steuerbegünstigt und infolgedessen nicht nur mit ihren wirtschaftlichen Geschäfts-

betrieben, sondern in vollem Umfang steuerpflichtig, dann werden die Beiträge der Mitglieder zum großen Teil keine steuerfreien Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 8 Abs. 5 KStG sein, weil sie Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Leistungen enthalten. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliedsbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen wie folgt zu verfahren: <sup>3</sup>Die Beitragseinnahmen sind nur i.H.v. 50 % als steuerpflichtig zu behandeln. <sup>4</sup>Die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben sind dementsprechend nur mit 50 % zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Zu den Beitragseinnahmen gehören außer den Mitgliedsbeiträgen auch die Beträge, die nicht laufend, sondern einmalig als sog. Gebühren entrichtet werden, z.B. für die Herdbucheintragungen, für den Nachweis der Abstammung, für die Anerkennung und Umschreibung, für die Vermittlung des Absatzes von Zuchttieren, für das Brennen von Vieh, für Ohrmarken und Geflügelringe und Deckgelder von Mitgliedern. <sup>6</sup>Voraussetzung ist, dass diese Gebühren nach Art und Höhe in der Satzung oder in der Gebührenordnung genau bestimmt sind. <sup>7</sup>Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG<sup>1)</sup>, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

(4) Die Bestimmungen in Absatz 3 gelten nicht für die Verbände und Vereine der Pelztierzüchter.

(5) <sup>1</sup>Einrichtungen zur Förderung des Fremdenverkehrs können BgA von jPöR oder Personenvereinigungen sein. <sup>2</sup>Im ersten Fall können sie eine Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge nicht in Anspruch nehmen. <sup>3</sup>Im zweiten Fall sind die Beiträge oft keine reinen Mitgliedsbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG), weil sie auch Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Vorteile enthalten. <sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, in diesen Fällen nur 25 % der Beitragseinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln. <sup>5</sup>Die Ausgaben, die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind dementsprechend nur mit 25 % abzuziehen. <sup>6</sup>R 8.12 ist entsprechend anzuwenden. <sup>7</sup>Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Zeitungen oder Fahrkarten, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln. <sup>8</sup>Die Zuschüsse, die gemeindliche Fremdenverkehrseinrichtungen von den Gemeinden erhalten, sind steuerfrei zu lassen.

## H 8.13

**Lohnsteuerhilfvereine.** Die von Lohnsteuerhilfvereinen (→ H 5.1 Abgrenzung) erhobenen Beiträge sind in vollem Umfang steuerpflichtige Entgelte für Gegenleistungen der Vereine an ihre Mitglieder. § 8 Abs. 5 KStG findet keine Anwendung (→ BFH vom 29.8.1973, I R 234/71, BStBl. 1974 II S. 60).

## Zu § 8a KStG

### H 8a

**Anwendungsschreiben zur Zinsschranke.** Zu § 8a KStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912; BStBl. I S. 630), sog. Zinsschranke → BMF vom 4.7.2008, BStBl. I S. 718.

<sup>1)</sup> dtv 5785 ESt/LSt Nr. 1.

**Gesellschafterfremdfinanzierung.** Bei Prüfung der 10%-Grenze, ob eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt, sind Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter nicht zusammenzurechnen (→ BFH vom 11.11.2015, I R 57/13, BStBl. 2017 II S. 319).

**Verfassungsmäßigkeit.** → BFH vom 14.10.2015, I R 20/15, BStBl. 2017 II S. 1240.<sup>1)</sup>

## Zu § 8b KStG

### H 8b

**Abwärtsverschmelzung mit ausländischer Anteilseignerin.** Die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften kann zu einem steuerfreien Auflösungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG führen, von dem 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten. Das Diskriminierungsverbot aus Art. 24 Abs. 4 DBA USA 1989 steht dem Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Auflösungsgewinns nicht entgegen, wenn Anteilseignerin der übertragenden Muttergesellschaft eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ist. Gleiches gilt im Hinblick auf die Fusionsrichtlinie und die unionsrechtlichen Grundfreiheiten (→ BFH vom 30.5.2018, I R 31/16, BStBl. 2019 II S. 136).

**Abzugsverbot von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen.** Das in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG angeordnete Abzugsverbot erfordert nur, dass der Gesellschafter, der das Darlehen oder die Sicherheit gewährt, zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit die Beteiligungsvoraussetzungen erfüllt. Auf den alleinigen Zeitpunkt der Darlehensbegebung oder den Eintritt der Gewinnminderung kommt es nicht an (→ BFH vom 12.3.2014, I R 87/12, BStBl. II S. 859).

**Allgemeine Fragen zur Auslegung des § 8b KStG.** → BMF vom 28.4.2003, BStBl. I S. 292.

**Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto.** Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, die den Beteiligungsbuchwert übersteigen, fallen unter § 8b Abs. 2 KStG (→ BMF vom 28.4.2003, BStBl. I S. 292, Rn 6 und → BFH vom 28.10.2009, I R 116/08, BStBl. 2011 II S. 898).

**Betriebsausgabenfiktion gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften.** Der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei. Die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (sog. Schachtelstrafe) geht ins Leere, wenn die veräußernde Kapitalgesellschaft im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt (→ BFH vom 31.5.2017, I R 37/15, BStBl. 2018 II S. 144).

**Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG auf Hinzurechnungsbeträge.** Das in § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG geregelte pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot ist auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die

<sup>1)</sup> **Amtl. Anm.:** Hierzu anhängiges Normenkontrollverfahren beim Bundesverfassungsgericht 2 BvL 1/16.

nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG<sup>1)</sup> steuerfrei geblieben wären (→ BFH vom 26.4.2017, I R 84/15, BStBl. 2018 II S. 492; → BMF vom 5.10.2020, BStBl. I S. 1033).

**Gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderung.** Die Rechtsprechung zu § 16 EStG<sup>2)</sup>, nach der ein Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Inhaberstellung entsteht, unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt, ist auch für § 8b Abs. 2 KStG zu beachten (→ BFH vom 19.12.2018, I R 71/16, BStBl. 2019 II S. 493).

**Investmentsteuergesetz – Anwendungsfragen.** → BMF vom 21.5.2019, BStBl. I S. 527.

**Sonderumlagen an einen öffentlich-rechtlichen Verband.** Sonderumlagen an einen öffentlich-rechtlichen Verband als Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 KStG (→ BFH vom 22.5.2019, I R 16/17, BStBl. 2020 II S. 416).

**Stillhalterprämien.** Sog. Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG werden nicht von § 8b Abs. 2 KStG erfasst (→ BFH vom 6.3.2013, I R 18/12, BStBl. II S. 588).

**Umtauschanleihen.** Wird bei Umtauschanleihen die Option auf Aktienlieferung durch den Anleihegläubiger ausgeübt, ist die Anleiheverbindlichkeit gegen den Buchwert der abgegebenen Aktien auszubuchen. Sofern der Ansatz der Anleiheverbindlichkeit den Buchwert der Aktien übersteigt, entsteht ein Gewinn, der § 8b Abs. 2 KStG unterfällt. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG kann die Anleiheverbindlichkeit wegen § 5 Abs. 1 a EStG nicht mit einem über dem Nennwert liegenden Teilwert berücksichtigt werden, wenn in der Handelsbilanz eine Bewertungseinheit zwischen der Anleiheverbindlichkeit und im Bestand der Anleiheschuldnerin gehaltenen Aktien gebildet wurde (→ BFH vom 27.3.2019, I R 20/17, BStBl. 2020 II S. 685).

**Veräußerungskosten/nachträgliche Kaufpreisänderungen.** → BMF vom 24.7.2015, BStBl. I S. 612.

„Vergebliche“ Kosten für die sog. Due-Diligence-Prüfung aus Anlass des gescheiterten Erwerbs einer Kapitalbeteiligung unterfallen nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG (→ BFH vom 9.1.2013, I R 72/11, BStBl. II S. 343). Zu den Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gehören alle Aufwendungen, welche durch die Veräußerung der Anteile veranlasst sind. Das können auch die Verluste aus der Veräußerung von Zertifikaten auf die entsprechenden Aktien aus Wertpapiertermingeschäften sein (→ BFH vom 9.4.2014, I R 52/12, BStBl. II S. 861, BFH vom 15.6.2016, I R 64/14, BStBl. 2017 II S. 182).

Hiernach sind auch Gemeinkosten jedenfalls dann als Veräußerungskosten zu qualifizieren, wenn der Geschäftszweck einer Kapitalgesellschaft ausschließlich darin besteht, Vorratsgesellschaften zu gründen und die hierbei erlangten An-

<sup>1)</sup> **Amtl. Anm.:** § 3 Nr. 41 EStG wurde durch Art. 1 Nr. 2 Buchst. b) des ATADUmSG vom 25. Juni 2021 aufgehoben und ist nach § 52 Abs. 4 Satz 15 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.

<sup>2)</sup> dtv 5785 ESt/LSt Nr. 1.

teile zu veräußern (→ BFH vom 15.6.2016, I R 64/16, BStBl. 2017 II S. 182). Die in § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG angeordnete Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen bezieht sich auf einen um etwaige Veräußerungskosten gekürzten Nettobetrag, von welchem nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sodann 5 % als fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben behandelt werden (→ BFH vom 12.3.2014, I R 45/13, BStBl. II S. 719).

**Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 und 5 KStG.** Die Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots durch die Hinzurechnung von 5 % des Veräußerungsgewinns und der Bezüge aus Beteiligungen nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG ist verfassungsgemäß. Dies gilt auch dann, wenn die Körperschaft nachweisen kann, dass im Zusammenhang mit der Beteiligung keine oder nur sehr geringe Aufwendungen angefallen sind (→ BVerfG vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BGBl. I S. 1766).

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG für Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen und das in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG enthaltene Abzugsverbot sind verfassungsgemäß (→ BFH vom 12.3.2014, I R 87/12, BStBl. II S. 859).

§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (→ BFH vom 11.4.2018, I R 34/15, BStBl. 2020 II S. 201<sup>1)</sup>). Ferner ist § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, auch soweit die Norm Gewinne aus Teilwertaufholungen umfasst, mit Art. 3 Abs. 1 GG<sup>2)</sup> vereinbar (→ BFH vom 13.2.2019, I R 21/17, BStBl. II S. 567).

**Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG.** § 8b Abs. 4 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtsache C-284/09 vom 21.03.2013 (BGBl. I 2013, 561, BStBl. I 2013, 344) ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (→ BFH vom 18.12.2019, I R 29/17, BStBl. 2020 II S. 690).

**Währungssicherungsgeschäfte.** Bei der Bemessung des nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns aus einem in Fremdwährung abgewickelten Anteilsverkauf ist der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Verluste aus Devisentermingeschäften, die ausschließlich zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen worden sind, mindern als Bestandteil der Veräußerungskosten i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG den Veräußerungsgewinn (→ BFH vom 10.4.2019, I R 20/16, BStBl. 2020 II S. 674).

→ BMF vom 5.10.2020, BStBl. I S. 1033.

**Wertaufholungen bei vorangegangenen Teilwertabschreibungen.** Wertaufholungen sind zuerst mit unmittelbar vorangegangenen Teilwertabschreibungen zu kompensieren (→ BFH vom 19.8.2009, I R 2/09, BStBl. 2010 II S. 760).

Dagegen sind Wertaufholungen, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Anteilsabschreibungen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, nach § 8b Abs. 8 Satz 2 KStG vorrangig mit dem

<sup>1)</sup> **Amtl. Anm.:** Verfassungsbeschwerde anhängig, 2 BvR 2664/18.

<sup>2)</sup> **dtv 5765 Steuergesetze Nr. 32.**