

Patrick Hoor

Verdeckte Gewinnausschüttung und freigebige Zuwendung einer GmbH

1. Kapitel: Einführung

*Die GmbH als Altruist in einer Welt der Egoisten*¹

A. Hintergrund der Thematik

Verdeckte Gewinnausschüttungen bilden nach wie vor einen Schwerpunkt steuerrechtlicher Streitigkeiten. Mit Recht werden sie als das streitanfälligste Institut des Körperschaftsteuerrechts bezeichnet.² Doch beschränkten sich die Probleme bisher auf das Ertragsteuerrecht, kam jüngst ein weiterer Streitpunkt hinzu – das Schenkungsteuerrecht.³

Auf den ersten Blick haben Kapitalgesellschaften und freigebige Zuwendungen jedoch wenig gemein. Daher wurden Vermögenszuwendungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von der Finanzverwaltung in schenkungsteuerlicher Hinsicht jahrzehntelang nicht aufgegriffen und bildeten weder in Wissenschaft noch Praxis einen Schwerpunkt der Erörterung. Dies änderte sich jedoch Mitte der 90er Jahre, angestoßen durch mehrere Entscheidungen des BFH zur Schenkungsteuerpflicht von Leistungen der Gesellschafter *an* eine GmbH, wonach jedenfalls eine steuerbare Zuwendung zwischen den Gesellschaftern ausgeschlossen wurde.⁴ Die Finanzverwaltung bildete sich daraufhin erstmals eine Meinung und erließ 1997 entsprechende Verwaltungsanweisungen, die jedoch bei Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft auch eine steuerbare Zuwendung an einen Mitgesellschafter für möglich erachteten.⁵ In der Folgezeit wurde es dennoch wieder ruhig um das Thema, weil die restriktive Auffassung der Verwaltung dazu führte, dass die Schenkungsteuerfinanzämter sich der Materie nicht ernsthaft widmeten.⁶

1 Vgl. *Herrmann*, in: Erman, § 516 Rz. 1 in Anlehnung an *Heck*, Das Prinzip Egoismus, passim.

2 *Frotscher*, FR 2002, 859. Schätzungen zu Folge befassen sich mindestens die Hälfte aller streitig geführten Verfahren vor den Finanzgerichten mit der Frage der Vermögenszuwendungen zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern oder Dritten, vgl. *Buciek*, Stbg 2005, 60.

3 Der Erste Senat des BVerfG hat die erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen der §§ 13a, 13b i.V.m. § 19 ErbStG für unvereinbar mit dem GG erklärt, *BVerfG*, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 ff. Das derzeitige Recht ist jedoch bis zu einer verfassungsgemäßen Neuregelung durch den Gesetzgeber, die bis zum 30.6.2016 zu erfolgen hat, weiterhin anwendbar.

4 *BFH*, Urteil 25.10.1995, II R 67/93, DStR 1996, 379 ff.; *BFH*, Urteil v. 19.6.1996, II R 83/92, DStR 1996, 1563 ff.

5 Gleichlautende Ländererlasse vom 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350 ff., DStR 1997, 540 ff., Tz. 5.1 verweist auf Tz. 2.2.3.

6 *Hartmann*, GmbH-StB 2008, 203.

Erst im Jahr 2007 lebte die Diskussion erneut auf, als der II. Senat des BFH im Falle einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung der bisherigen Praxis entgegentrat und eine freigebige Zuwendung auf Gesellschafterebene ausschloss.⁷ Hierbei beließ er es jedoch nicht, sondern deutete an, dass stattdessen eine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den nahestehenden Dritten vorliegen könnte. Die Ausführungen des II. Senats führten in der Folgezeit zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Die Finanzverwaltung griff diese Rechtsprechung daraufhin in einem neuen Erlass auf und sah die Kapitalgesellschaft als Zuwendende an.⁸ Nunmehr konnten sowohl unmittelbare verdeckte Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner als auch mittelbare verdeckte Gewinnausschüttungen der Schenkungsteuer unterliegen. Um die sich hieraus ergebende steuerliche Mehrbelastung in Grenzen zu halten, schuf der Gesetzgeber die §§ 7 Abs. 8 und 15 Abs. 4 ErbStG.⁹

Schließlich bekam der II. Senat im Jahr 2013 die Gelegenheit, sich zur Schenkungsteuerpflicht *unmittelbarer* verdeckter Gewinnausschüttungen zu äußern. Er schloss jedenfalls im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter eine freigebige Zuwendung aus und betonte, dass allein eine ertragsteuerliche Erfassung erfolgen könne.¹⁰ Ob dies auch für die Fälle mittelbarer verdeckter Gewinnausschüttungen gilt, konnte dem Urteil indes nicht entnommen werden. Daher ist nach wie vor fraglich, wie sich die gesellschaftliche Veranlassung – als dogmatischer Ausgangspunkt verdeckter Gewinnausschüttungen – zum schenkungsteuerlichen Tatbestand der freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verhält.

B. Ziel der Arbeit

Ziel der Arbeit ist, die vielschichtigen und rechtsgebietsübergreifenden Probleme im Zusammenhang mit Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sowie nahestehenden Personen in einer einheitlichen Darstellung zu erfassen. Zwar nahm sich insbesondere die Aufsatzliteratur in einem kaum noch zu überblickenden Umfang der Thematik an. Dennoch erschöpfen sie die Ausführungen oftmals in der Darstellung von Einzelfragen oder einer bloßen Wiedergabe der Rechtsprechung. Hierunter leidet nicht nur die steuerliche Systematik, sondern auch die Nachvollziehbarkeit der jeweiligen Argumentation. Vor dem Hintergrund ihrer zahlreichen ertragsteuerlichen, zivilrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Querbezüge bedarf die Thematik jedoch einer strukturellen Gesamtdarstellung. Sie liegt an der Schnittstelle zu mehreren Rechtsgebieten, sodass deren Einflüsse nicht nur punktuell, sondern umfassend zu berücksichtigen sind. Diesem Anliegen versucht die Untersuchung gerecht zu werden. Sie soll darlegen,

7 BFH, Urteil v. 7.11.2007, II R 28/06, DStR 2008, 346 ff.

8 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.10.2010, 3-S 3806/75, BStBl. I 2010, S. 1207 ff.

9 BGBl. I 2011, S. 2592 (2614).

10 BFH, Urteil v. 30.1.2013, II R 6/12; DStR 2013, 649 (650 ff.).

dass die scheinbar unentgeltlich vorgenommene Wertabgabe in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung keine schenkungsteuerpflichtigen Folgen nach sich zieht.

Angesichts der einerseits sehr grundsätzlichen These und der andererseits existierenden Vielzahl an Erscheinungsformen verdeckter Gewinnausschüttungen gilt es, den Untersuchungsgegenstand einzuschränken. Daher betrachtet die Untersuchung nur die GmbH. Sofern von Kapitalgesellschaften gesprochen wird, sind hiermit Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemeint.¹¹ Zudem werden nur die weit überwiegenden Erscheinungsformen verdeckter Gewinnausschüttungen zugrunde gelegt, wie etwa überhöhte Gehaltszahlungen oder vergünstigte Veräußerungen von Wirtschaftsgütern. Dies ist einer übersichtlichen Darstellung zuträglich und vermeidet, wesentliche Gesichtspunkte aus den Augen zu verlieren.

C. Gang der Untersuchung

Die Arbeit gliedert sich in sieben Teile. Der erste Teil der Untersuchung (2. Kapitel) stellt zunächst den dogmatischen Ausgangspunkt heraus. Es wird aufgezeigt, weshalb die Frage der Schenkungsteuerpflicht gerade bei gesellschaftlichen Vorgängen aufzuwerfen ist, sich im Ergebnis aber auch hierauf beschränkt. Im Vordergrund werden die verschiedenen steuerlichen Sphären der Gesellschaft stehen, um die Funktion der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuerrecht herauszuarbeiten. Sodann wird im zweiten Teil der Arbeit (Kapitel 3) ein Überblick über die bisherige Rechtsprechung gegeben und die hiermit zusammenhängenden Reaktionen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung aufgezeigt. Dies erleichtert dem Leser, die bisherige Entwicklung zu überblicken, und vermeidet Wiederholungen. In den anschließenden Teilen widmet sich die Arbeit der Untersuchung und Einordnung verdeckter Gewinnausschüttungen anhand des Tatbestands der freigebigen Zuwendung. Hierbei beschäftigen sich sowohl der dritte Teil (4. Kapitel) als auch der vierte Teil (5. Kapitel) mit dem objektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Darstellung vom Grundlegenden zum Besonderen folgend beschäftigt sich das 4. Kapitel zunächst mit der Frage, ob eine *unmittelbare* verdeckte Gewinnausschüttung an einen Gesellschafter zugleich schenkungsteuerlich relevant ist. Dabei orientiert sich die Arbeit an den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Im 5. Kapitel wird auf den bisherigen Ergebnissen aufbauend die *mittelbare* verdeckte Gewinnausschüttung untersucht. Da hier jedoch Mehr-Personen-Konstellationen zu betrachten sind, ist die Frage nach den Beteiligten des Zuwendungsvorgangs von grundlegender Bedeutung. Der Aufbau folgt daher nicht den einzelnen tatbestandlichen Voraussetzungen, sondern den Beziehungen der verschiedenen Personen zueinander. Im 6. Kapitel steht dagegen der subjektive Tatbestand im Fokus. Dieser ist zunächst herzuleiten und in einem zweiten Schritt auf beide zuvor behandelten Erscheinungsformen der verdeckten Gewinnausschüttung anzuwenden. Dem

11 Dies gilt jedenfalls, soweit in zivilrechtlichem Kontext nicht allgemein juristische Personen gemeint sind.

schließt sich im 7. Kapitel die Betrachtung konzernrechtlicher Sachverhalte unter besonderer Berücksichtigung des 2011 neu eingeführten § 7 Abs. 8 ErbStG an. Einerseits werden die unmittelbaren Auswirkungen der Gesetzesänderungen in Konzernsachverhalten dargestellt. Andererseits zeigt die Arbeit auf, dass den Normen über ihren Anwendungsbereich hinaus keine Bedeutung für die Grundkonstellationen verdeckter Gewinnausschüttungen zukommt. Die Arbeit schließt mit dem 8. Kapitel, in dem die wesentlichen Ergebnisse kurz zusammengefasst werden.

2. Kapitel: Die verdeckte Gewinnausschüttung als Gegenstand der Untersuchung

A. Einleitung

Aufgrund der Eingangs formulierten These, stellt sich die Frage, ob Wertabgaben von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter, die ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden, zugleich der Schenkungsteuer unterliegen können. Hier soll im folgenden Kapitel zunächst der dogmatische Ausgangspunkt herausgearbeitet und verdeutlicht werden, weshalb sich die Problemstellung letztlich auf die Frage der Schenkungsteuerbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen beschränkt.

B. Abgrenzungsfunktion und außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft

Betrachtet man die Ausgangssituation verdeckter Gewinnausschüttungen, so handelt es sich um scheinbar unentgeltliche Wertabgaben der Gesellschaft an ihre Gesellschafter. Hierauf gerichtete Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind zivilrechtlich ohne weitere Voraussetzungen wirksam. Die Kapitalgesellschaft nimmt als eigenständige juristische Person am Rechtsleben teil und kann insbesondere Partei schuldrechtlicher Verträge sein.¹² Dieser aus dem Trennungsprinzip folgende Grundsatz ist auch steuerrechtlich zu beachten.¹³ Daher ist im Ertragsteuerrecht zwischen juristischen Personen (Körperschaftsteuer) und natürlichen Personen (Einkommensteuer) als Steuersubjekten zu unterscheiden. Schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Anteilseignern werden grundsätzlich anerkannt und wirken sich dementsprechend auf den Gewinn der Gesellschaft sowie auf das Einkommen der Gesellschafter aus.¹⁴

Dennoch folgt aus der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass gesellschaftsrechtliche Vermögensverschiebungen keine Auswirkungen auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft haben dürfen. Ansonsten könnte der Gewinn der Gesellschaft mit steuerrechtlicher Wirkung vorab durch verdeckte

12 *Ellenberger*, in: Palandt, Überblick § 1 Rz. 1; *Saenger*, in: Erman, Vor § 1 Rz. 1; *J. Schmitt*, in: MüKo BGB, § 1 Rz. 6 f.; *Bamberger*, in: Bamberger/Roth, § 1 Rz. 2; *Prütting*, in: Prütting/Wegen/Weinreich, § 1 Rz. 3; *Fahse*, in: Soergel, Vor § 1 Rz. 8.

13 Vgl. §§ 13 Abs. 1, Abs. 2 GmbHG; *Lambrecht*, in: Gosch, § 1 Rz. 20; *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, § 13 Rz. 5 f.; *Wilhelmi*, in: BeckOK, GmbHG, § 13 Rz. 2.

14 *Kohlhepp*, in: Schnitger/Fehrenbacher, § 8 Rz. 231.

Vermögensverschiebungen – insbesondere mittels schuldrechtlicher Verträge – auf ihre Gesellschafter geschmälert werden.¹⁵

Die vergleichbare Problematik, dass „privat“ veranlasste Vorgänge keine Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn haben dürfen, wird im Einkommensteuerrecht mittels des Veranlassungsprinzips verwirklicht.¹⁶ Nur betrieblich oder durch eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG veranlasste Tätigkeiten werden bei der Einkommensermittlung berücksichtigt. Zudem stellt § 12 Nr. 1 EStG klar, dass die Privatsphäre eines Steuersubjekts von ihrer Erwerbssphäre abzugrenzen ist. Die Vorschrift führt daher im Ergebnis zu einer engen Auslegung der betrieblichen Veranlassung.¹⁷

Kauft der Einzelunternehmer U seinem Kind ein Auto für private Zwecke aus betrieblichen Mitteln, so liegt hierin zunächst eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG) der entsprechenden Mittel aus dem Betrieb und sodann eine Schenkung der Mittel des U an sein Kind. Der Vorgang wird in Bezug auf den Unternehmer U ertragsteuerlich neutral behandelt, weil private Vorgänge seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht mindern bzw. an der betrieblichen Erwirtschaftung der Mittel nichts ändern. In der Wertabgabe des U an sein Kind ist ein typischer Fall der Einkommensverwendung zu sehen, auf den zwar nicht mehr die Einkommensteuer, jedoch die Erbschaft- und Schenkungsteuer wegen der Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Kindes zugreifen kann, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Denn es herrscht grundsätzlich Einigkeit darüber, dass die Ertragsteuern auf am Markt erwirtschaftetes Einkommen abzielen, das ErbStG dagegen auf Vermögenserwerbe in sonstiger Weise.¹⁸

Kauft dagegen eine GmbH mit betrieblichen Mitteln ein Kfz für ihren Gesellschafter oder eine dem Gesellschafter nahstehende Person, muss auch hier verhindert werden, dass solche Gestaltungen Einfluss auf die steuerliche Bemessungsgrundlage der Gesellschaft haben, weil die Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer rechtlichen Selbstständigkeit über eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt.¹⁹ Entsprechende Vermögensübertragungen müssen daraufhin untersucht werden, ob eine beachtliche – also betrieblich veranlasste – Einkommenserzielung oder eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverteilung vorliegt. Hier setzt die verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG an und behandelt den Vorgang – vom Grundsatz her – auf Ebene der Gesellschaft „neutral“. Ihm wird die Auswirkung auf die steuerliche Bemessungsgrundlage genommen. Der dahinterstehende Zweck

15 Vgl. *BFH*, Urteil v. 3.2.1971, I R 51/66, BStBl. II 1978, 408 (410); *Gosch*, in: *Gosch*, KStG, § 8 Rz. 156 ff.

16 Vgl. zum Veranlassungsprinzip *Thürmer*, in: *Blümich*, EStG, § 12 Rz. 60 ff.

17 *Thürmer*, in: *Blümich*, EStG, § 12 Rz. 50; *Loschelder*, in: *Schmidt*, § 12 Rz. 1.

18 Vgl. nur *Gebel*, in: *T/G/J*, § 1 Rz. 15.

19 *Benecke*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 1 Rz. 7; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, Vor § 1 Rz. 6; *Hey*, Beihefter zu *DStR* 34 2009, 109 (110 f.); *Heger*, Beihefter zu *DStR* 34 2009, 117 (117 f.).

liegt in der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips.²⁰ Hiernach ist nur das disponible Einkommen für die Besteuerung verfügbar, weshalb erwerbsbezogene Aufwendungen grundsätzlich abziehbar sind.²¹ Die hieran anschließende Einkommensverteilung stellt jedoch gerade keine Minderung des disponiblen Einkommens dar. Dagegen kommt dem subjektiven Nettoprinzip, nach dem auch unvermeidbare Privataufwendungen abgezogen werden dürfen,²² für Kapitalgesellschaften keine Bedeutung zu. Private Aufwendungen sind nur bei natürlichen Personen denkbar.²³

Nach der Rechtsprechung ist diese Abgrenzungsfunktion der verdeckten Gewinnausschüttung – die Einkünfteerzielung ist stets betrieblich, die Verwendung dagegen stets privat veranlasst – umfassend zu verstehen.²⁴ Sie führt dazu, dass Aufwendungen, die einkommensteuersystematisch der Privatsphäre zuzuordnen und somit unbeachtlich wären, steuersystematisch mit dem Institut der verdeckte Gewinnausschüttungen aufgegriffen werden. Insofern besteht jedenfalls eine grundsätzliche Vergleichbarkeit mit dem Rechtsgedanken des § 12 EStG,²⁵ wenngleich zu beachten ist, dass die körperschaftsteuerliche verdeckte Gewinnausschüttung darüber hinaus die Sphären verschiedener Steuersubjekte betrifft (Gesellschaft und Gesellschafter), während im Einkommensteuerrecht der betriebliche und der private Bereich desselben Subjekts zu unterscheiden ist.²⁶

Wenn nun aber jegliche Vermögensübertragungen der Gesellschaft, die nicht betrieblich veranlasst sind, mit dem Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung als Vermögensverwendungen korrigiert werden, beschränkt sich die hier zu untersuchende Frage darauf, ob solche Wertabgaben zugleich schenkungsteuerliche Folgen nach sich ziehen können. Ein weiterer Übertragungsweg zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, der auf freigebige Zuwendungen untersucht werden könnte, ist dann nicht denkbar. Im Gegensatz zu natürlichen Personen wäre eine steuerlich unbeachtliche Privatsphäre nicht denkbar, sondern nicht betrieblich veranlasste Vermögensverschiebungen könnten nur durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein.

Reichweite und Anwendungsbereich der verdeckten Gewinnausschüttung sind jedoch keinesfalls derart eindeutig. Letztlich betrifft dies die Problematik, ob eine Kapitalgesellschaft neben der betrieblichen und gesellschaftlichen Sphäre auch über

20 *Wilk*, in: H/H/R, § 8 Rz. 100; *Lang/Klingebiel*, in: D/P/M, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 4; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, § 8 Rz. 6; *Kohlhepp*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8 Rz. 233; *Briese*, FR 2009, 991 (991).

21 *Tipke*, StRO (II), S. 763; *Schneider*, Beihefter zu DStR 34 2009, 87 (88).

22 *Tipke*, StRO (II), 784 ff.

23 *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, Vor § 1 Rz. 5 und § 8 Rz. 46; *Hey*, Beihefter zu DStR 34 2009, 109 (110).

24 Vgl. *BFH*, Urteil v. 4.12.1996, 54/95, DStR 1997, 492 (493); *BFH*, Urteil v. 22.8.2007, I R 32/06, DStR 2007, 1954 (1955 f.); *BFH*, Urteil v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359 (362).

25 So auch *BFH*, Urteil v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359 (362).

26 *Frotscher*, in: *Widmann*, DStJG 20 (1997), 205 (210) Fn. 10.

eine außerbetriebliche Sphäre verfügt. Denn ist eine solche denkbar, stellen Ausgaben, die durch keine Einkunftsart des § 2 Abs. 1 EStG veranlasst sind, schon keine Betriebsausgaben dar und müssten infolge der Zuordnung zu einer außerbetrieblichen Sphäre und der daher fehlenden Auswirkung auf die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mittels einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgegriffen werden. Sie würden steuerlich nicht berücksichtigt, ebenso wie private Geschäftsvorfälle des Einzelunternehmers von der Gewinnermittlung ausgenommen sind. Wertabgaben könnten hiernach nicht nur steuerlich beachtliche Betriebsausgaben oder verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, sondern ebenso Entnahmen und Liebhabereiaufwendungen.²⁷ Folglich wären im Rahmen dieser Arbeit nicht nur gesellschaftliche Vorgänge auf ihre Schenkungsteuerpflicht zu untersuchen, sondern es müsste stets auch eine Abgrenzung zur außerbetrieblichen Sphäre erfolgen und diese wertend einbezogen werden. Besondere Relevanz hätten insofern Wertabgaben der Kapitalgesellschaft an eine dritte Person, denn insoweit könnte, wie oben bei natürlichen Personen gezeigt, eine Entnahme und eine anschließende ertragsteuerlich unbeachtliche Zuwendung aus der außerbetrieblichen Sphäre vorliegen, worauf allein § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Anwendung fände. Ist dagegen eine außerbetriebliche Sphäre abzulehnen und die Funktion der verdeckten Gewinnausschüttung umfassend zu verstehen, sind solche Wertabgaben an Dritte ohne gesellschaftliche Veranlassung praktisch ausgeschlossen und stellen daher mittelbare Vorteilszuwendungen an die Anteilseigner dar.

Aufgrund der hiervon abhängenden dogmatischen Einordnung verdeckter Gewinnausschüttungen und ihrer Bedeutung für die weitere Untersuchung, soll im Folgenden der Streit um die steuerlichen Vermögenssphären der Kapitalgesellschaft – trotz der umfassenden Behandlung im Schrifttum²⁸ – in seinen Grundzügen aufgegriffen werden.

I. Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaften sind zivilrechtlich betrachtet Handelsgesellschaften.²⁹ Es handelt sich um die Rechtsfigur eines sog. Formkaufmanns, § 6 HGB. Die für Kaufleute geltenden Vorschriften sind daher für Kapitalgesellschaften verbindlich.

²⁷ *Gerten*, Angemessenheit und Steuern, S. 24.

²⁸ Gegen eine außerbetriebliche Sphäre: *Schallmoser*, in: H/H/R, KStG, § 8 Rz. 41 ff.; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113 (1114 f.); *ders.*, in: *Freundesgabe für Haas*, S. 401 ff.; *Friedrich*, FR 1966, 297 (298 f.); *Lohaus*, StuW 1989, 358 ff.; *Schuck*, FR 1992, 537 (539 ff.); *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1881 (1887); *Kister*, Liebhaberei, S. 57 ff.; *Oppenländer*, VGA, S. 65 ff.; *Kohlhepp*, VGA, S. 35 ff.

Für eine außerbetriebliche Sphäre: *Schulte*, in: *Erle/Sauter*, § 8 Rz. 59; *Schwedhelm*, in: *Streck*, § 8 Rz. 55; *Pezzer*, FR 2002, 1177 (1178); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 11 Rz. 37; *Roser*, in: *Gosch*, § 8 Rz. 74 ff.; *Nippert*, Außerbetriebliche Sphäre, S. 194 ff. Kritisch zur Rechtsprechung auch *Fehrenbacher*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8 Rz. 189.

²⁹ Vgl. § 13 Abs. 3 GmbHG, § 3 Abs. 1 AktG.

Zivilrechtlich betrachtet können sie ausschließlich Handelsgeschäfte vornehmen. Das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft muss in die Handelsbilanz aufgenommen werden, weil der Jahresabschluss nach §§ 264 ff. HGB sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie jegliche Aufwendungen und Erträge enthalten muss.³⁰ Aus zivilrechtlicher Sicht existiert folglich keine weitere Sphäre.

Im Steuerrecht stellt sich die Frage, ob diese zivilrechtliche Vorgabe auch für das Körperschaftsteuerrecht übernommen werden muss. Das Problem wird unter den Begriffen einer außerbetrieblichen Sphäre oder Privatsphäre behandelt und ist auch nach der Grundsatzentscheidung des BFH³¹ bis heute umstritten.³² Im Folgenden wird zunächst der steuerrechtliche Ausgangspunkt dargestellt und die Entwicklung der Rechtsprechung nachverfolgt. Daraufhin werden die jeweiligen Argumente analysiert.

1. Steuerrechtlicher Ausgangspunkt

Steuerobjekt der Körperschaftsteuer ist das Einkommen. Das KStG verweist in § 8 Abs. 1 KStG zur Bestimmung des Einkommens sowie zur Art der Ermittlung auf die Vorschriften des EStG. Diese Generalverweisung greift jedoch nur soweit keine speziellen Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts anzuwenden sind oder Vorschriften des Einkommensteuerrechts ihrer Natur nach nicht auf Kapitalgesellschaften anwendbar sind.³³

Ausgangspunkt der Problematik einer außerbetrieblichen Sphäre ist grundsätzlich die Regelung des § 8 Abs. 2 KStG und ihre Einordnung als Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweis.³⁴ Die Norm bestimmt, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (...) alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (sind). Somit werden nach dem Wortlaut der Vorschrift „Einkünfte“ vorausgesetzt. Diese wiederum sind in § 2 Abs. 1 EStG definiert. Daraus ergibt sich die Frage, ob jeder Vermögenszufluss wie auch Abfluss aufgrund dieser Norm zu einer gewerblich veranlassten Einnahme oder Ausgabe nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG führt (Rechtsfolgenverweis) oder auch außerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG einer außerbetrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann (Rechtsgrundverweis). In einem weiteren Schritt stellt sich auch die Frage, ob bei einer Kapitalgesellschaft nur Betriebsvermögen existiert oder auch neutrales Betriebsvermögen denkbar ist. Dies wird insbesondere dann relevant, wenn typische Liebhabereiverluste der Kapitalgesellschaft beurteilt werden müssen,

30 Vgl. die §§ 242, 246 Abs. 1 S. 1, 265 Abs. 2 S. 1 HGB.

31 *BFH*, Urteil v. 4.12.1996, I R 54/95, DStR 1997, 492 (493). Seitdem st. Rspr., vgl. *BFH*, Urteil v. 7.11.2001, I R 14/01, DStR 2002, 667 (669 f.); *BFH*, Urteil v. 22.8.2007, I R 32/06, DStR 2007, 1954 (1955 f.); *BFH*, Urteil v. 15.2.2012, I B 97/11, DStR 2012, 554 (555).

32 Vgl. Nachweise eine Seite zuvor in Fn. 28.

33 Vgl. *Schwedhelm*, in *Streck*, § 8 Rz. 4; *Schulte*, in *Erle/Sauter*, § 8 Rz. 12, 20; *Hey*, in *Tipke/Lang*, § 11 Rz. 37.

34 *Roser*, in: *Gosch*, § 8 Rz. 75; *Fehrenbacher*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8 Rz. 188.

also aus Tätigkeiten, die nicht mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wurden. Die gleiche Zuordnungsentscheidung ist bei Ansatz einzelner Vermögensvorgänge wie Schenkungen, Erbschaften oder Spenden zu treffen.

2. Historische Entwicklung des Streitstands

Schon der RFH setzte sich mit den möglichen Sphären einer Kapitalgesellschaft auseinander.³⁵ Er vertrat die Ansicht, dass nur eine einheitliche Sphäre existiere. Dies folge aus der zivilrechtlichen Verselbstständigung des Vermögens und einer nicht vorhandenen Vergleichbarkeit mit einem Einzelunternehmer, der auch Privatperson sein kann.

Auch der BFH folgte dieser Linie zunächst. In seinem Urteil vom 28. 2. 1956³⁶, hatte er über die Beurteilung einer Erbschaft durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer zu entscheiden. Er führte aus, dass sämtliche Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte seien, außer es gebe eine Spezialregelung, die eine Ausnahme vorsehe. Im konkreten Fall nahm der BFH eine solche Ausnahme an, indem er die Erbschaft als Einlage des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1 S. 8 EStG beurteilte. Diese Regelung sei im Körperschaftsteuerrecht anwendbar. Hierunter fielen Leistungen, die auf gesellschaftsrechtlichen Vorgängen beruhen und von Gesellschaftern ohne Gegenleistung zugeführt werden.

a) Neuere Entwicklung

In seiner Entscheidung vom 7. 11. 1963³⁷ befasste sich der BFH mit der Abzugsfähigkeit von Jagdpacht-Aufwendungen einer Aktiengesellschaft. Der I. Senat hatte hiernach keine Bedenken eine Kapitalgesellschaft in jeder Beziehung wie eine natürliche Person zu behandeln. Dienten Ausgaben bei natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften dem gleichen Zweck, wie im zugrunde liegenden Fall der Pflege und Förderung der Beziehung zu Geschäftsfreunden, sei es mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Vorgänge nicht vereinbar, Ausgaben unterschiedlich zu behandeln. Dabei unterschied der BFH hinsichtlich der Ausgaben verschiedene steuerliche Sphären: Einen Bereich der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG, einen Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen sowie einen außerbetrieblichen Bereich.

Schließlich erkannte der BFH in einer späteren Entscheidung eine außerbetriebliche Vermögenssphäre an.³⁸ Die Frage nach der Art der Einkommensermittlung stelle sich erst, wenn geklärt sei, was als Einkommen zu qualifizieren ist. Hiernach sollen Gewinne oder Überschüsse nicht zu Gewinnen i.S.d. §§ 4, 5 EStG umqualifiziert werden, sondern die Einkünfte hinsichtlich aller Einkunftsarten so ermittelt

35 RFH, Urteil v. 5.2.1929, I A 394/27, RStBl. 1929, S. 228 (229).

36 BFH, Urteil v. 28.2.1956, I 92/54, BStBl. III 1956, 154 (155).

37 BFH, Urteil v. 7.11.1963, IV 117/60 S, BStBl. III 1964, 181 ff.

38 BFH, Urteil v. 4.3.1970, I R 123/68, BFHE 98, 259 (261 f.).

werden, als ob es sich bei der Tätigkeit um originär gewerbliche Einkünfte handele. Nur wenn die Veranlassung einer Tätigkeit in den abschließenden Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu finden sei, könnten diese in die Gewinnermittlung einbezogen werden.

b) Grundsatzurteil und aktuelle Rechtsprechung

Nach Einführung des KStG 1977 äußerte der BFH jedoch wiederholt Zweifel an seiner bisherigen Rechtsprechung.³⁹ Schließlich entschied er im sog. Segelyacht-Urteil vom 4. 12. 1996⁴⁰, dass eine Kapitalgesellschaft über keine außerbetriebliche Sphäre verfüge. Damit gab er seine bisherige Rechtsprechung auf. Jegliche Aufwendungen und Einnahmen seien betrieblich veranlasst. Dies begründete er mit einer Vielzahl von Argumenten, die rechtssystematisch unterschiedlich einzuordnen sind. Der Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG bestimme, dass „alle“ Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb seien. Zudem ließe die neuere Entstehungsgeschichte eine dahin gehende Auslegung der Vorschrift nunmehr zu. Weiter gebe es auch in der Handelsbilanz keine außerbetriebliche Sphäre, sodass sich dies über § 5 Abs. 1 EStG in der Steuerbilanz niederschlage. Zudem fehle es an einer § 12 Nr. 1 EStG entsprechenden Vorschrift im Körperschaftsteuerrecht und es drohe darüber hinaus ein Wertungswiderspruch zu § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG. Als eines der Hauptargumente verwies er abschließend auf das gliederungsrechtliche Anrechnungsverfahren und die sich hieraus ergebenden besonderen Probleme.

Zwischenzeitlich wurde jedoch das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt⁴¹, mit der Folge, dass die Diskussion um eine außerbetriebliche Sphäre erneut in Gang kam.⁴² Der BFH hält jedoch an seiner bisherigen Argumentation fest. Er bestätigte seine Rechtsprechung mit der Entscheidung vom 22. 8. 2007⁴³, in der er alle Argumente gegen eine außerbetriebliche Sphäre nochmals darlegte. Insbesondere ist er der Auffassung, dass es für die Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb der Sphären an einer Rechtsgrundlage fehle und überdies unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe entstünden. Bei Anwendung einer Entnahme sei, anders als bei der verdeckten Gewinnausschüttung, der Teilwert und nicht der Fremdvergleichswert anzusetzen. Auch gehe das Halbeinkünfteverfahren (und heutige Teileinkünfteverfahren) von einer definitiven körperschaftsteuerlichen Vorbelastung der Kapitalgesellschaft aus.

39 *BFH*, Urteil v. 4.2.1987, I R 58/86, NJW 1987, 2253 (2256 f.); *BFH*, Urteil v. 25.11.1987, I R 126/85, NJW 1988, 1110; *BFH*, Urteil v. 28.11.1991, I R 13/90, DStR 1992, 426.

40 *BFH*, Urteil v. 4.12.1996, I R 54/95, DStR 1997, 492 ff.

41 Vgl. das Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433, BStBl. 2000, 1428 (1447 ff.).

42 Das Halbeinkünfteverfahren wurde zum Jahr 2009 durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt. Vgl. das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (UStRG 2008), BGBl. I S. 1912. Die Argumentation ist jedoch übertragbar.

43 *BFH*, Urteil v. 22.8.2007, I R 32/06, DStR 2007, 1954 ff.

3. Auslegung des § 8 Abs. 2 KStG

Nachfolgend wird insbesondere auf die Argumente des I. Senats eingegangen. Zwar sind diese unterschiedlicher systematischer Natur, im Kern geht es jedoch um die Frage nach der Qualität des § 8 Abs. 2 KStG.⁴⁴ Diese gilt es, durch Auslegung der Norm zu ermitteln.⁴⁵ Maßstab für eine Auslegung ist der Gesetzeszweck.⁴⁶ Dem Gesetzgeber ist es vorbehalten, den Kreis der steuerbaren Tatbestände und deren Umfang zu bestimmen. Begünstigende Normen können ausdehnend und steuerbegründende Normen restriktiv interpretiert werden.⁴⁷ Grenze der Auslegung ist jedoch stets der Wortsinn des Gesetzes.⁴⁸ Dabei ist zunächst auf den Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG einzugehen.

a) Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG

Das Gesetz verwendet in § 8 Abs. 2 KStG die Formulierung „alle Einkünfte“. Der I. Senat des BFH beruft sich in seiner Argumentation auf den Wortlaut der Vorschrift, zitiert jedoch nur den Begriff „alle“.⁴⁹ Der zusammenhängende Wortlaut muss hinsichtlich einer Auslegung jedoch berücksichtigt werden. „Alle Einkünfte“ kann eine andere Bedeutung haben, als lediglich das Wort „alle“.⁵⁰

aa) Wortsinn „Einkünfte“

Fraglich ist daher, wie der Begriff „Einkünfte“ i.S.d. § 8 Abs. 2 KStG zu verstehen ist. Hierbei ist der mögliche Wortsinn der Vorschrift zu untersuchen und alle Bedeutungen zu berücksichtigen, die dem allgemeinen und juristischen Sprachgebrauch entnommen werden können.⁵¹

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch des Wortes „Einkünfte“ können hierunter jegliche Vermögensmehrungen fallen. Es kommt nicht darauf an, ob eine Einkunftsart i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG tatbestandlich erfüllt ist. Auch einmalige Vermögenszugänge wie Erbschaften oder Schenkungen wären bei einer solch weiten Auslegung erfasst. Ebenso ließen sich hierunter jedoch nur solche Vermögensmehrungen fassen, die mit Einkünfterzielungsabsicht erzielt wurden. Daher lässt sich eine eindeutige Festlegung nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht treffen.

44 *Fehrenbacher*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8 Rz. 188.

45 *Woerner*, FR 1992, 226 (228); *Tipke*, StRO (III), S. 1597 ff.

46 *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, § 5 Rz. 49.

47 *BFH*, Urteil v. 20.5.1969, II 25/61, BStBl. II 1969, 550 (552); *BVerfG*, Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328 f.); *Meincke*, ErbStG, Einführung Rz. 12.

48 *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, § 5 Rz. 57; *Meincke*, ErbStG, Einführung Rz. 12; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 322: „Was jenseits des sprachlich möglichen liegt“, könne nicht mehr „im Wege der Auslegung“ verstanden werden.

49 *BFH*, Urteil v. 4.12.1996, I R 54/95, DStR 1997, 492 (493).

50 *Pezzer*, StuW 1998, 76 (78); *Oppenländer*, VGA, S. 67.

51 *Larenz/Canaris*, Methodenlehre, S. 141; *Woerner*, FR 1992, 226 (228).

Jedoch ist auch der spezifische juristische Sprachgebrauch zu beachten. Der Begriff „Einkünfte“ muss im Zusammenhang mit der Verweisung des § 8 Abs. 1 KStG auf das EStG gesehen werden. Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 EStG der Überschuss oder der Gewinn aus einer Einkunftsart i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG. Voraussetzung ist also, dass eine der sieben Einkunftsarten des EStG vorliegt. Nicht hierunter fallende Tätigkeiten oder Geschäftsvorfälle bleiben unberücksichtigt.

Dennoch könnte das Körperschaftsteuerrecht von einem eigenen Einkünftebegriff ausgehen. Dies zeigt auch ein Vergleich des Begriffs „Einkommen“. § 8 Abs. 1 KStG verweist zur Qualifikation und Ermittlung des Einkommens auf das EStG. Eine Spezialregelung enthält das KStG nicht. § 2 Abs. 4 EStG beschreibt das „Einkommen“ als den „Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen“. Diese Vorschrift ist auf natürliche Personen zugeschnitten. Die §§ 10 ff. und 33 ff. EStG finden im Körperschaftsteuerrecht jedoch keine Anwendung, weil diese Vorschriften an persönliche Eigenschaften oder Besonderheiten einer natürlichen Person anknüpfen.⁵² Das bedeutet, dass der Einkommensbegriff somit für beide Steuergesetze auseinanderfallen könnte. Dieses Ergebnis ließe sich durchaus auf § 8 Abs. 2 KStG übertragen, sodass der Einkünftebegriff ebenfalls unterschiedlich ausgestaltet sein könnte.⁵³

bb) Zwischenergebnis

Mithilfe der Auslegung des Wortlauts lässt sich kein eindeutiges Ergebnis finden. Daher kommt es im Folgenden entscheidend auf die weiteren – im Wesentlichen historischen und systematischen – Argumente an. Hierbei gilt es zunächst, die im Normentstehungsprozess maßgeblichen Zweckvorstellungen herauszuarbeiten.⁵⁴

b) Entstehungsgeschichte des § 8 Abs. 2 KStG

§ 8 Abs. 2 KStG wurde 1977⁵⁵ eingefügt und gibt inhaltlich unverändert den § 16 KStDV 1968⁵⁶ wieder. Der BFH begründet seine Rechtsprechungsänderung unter anderem mit der Übernahme des § 16 KStDV 1968 in das KStG 1977 und der nunmehr bestehenden Möglichkeit, die Regelung eigenständig auszulegen. Diese Auslegungsmöglichkeit sah die Rechtsprechung bis dahin als nicht gegeben an.

52 Frotzcher, in: Frotzcher/Maas, KStG, § 8 Rz. 45; Klingebiel/Krämer, in D/P/M, § 8 Abs. 1 Rz. 5.

53 Kister, Liebhaberei, S. 71 f.

54 Englisch, in: Tipke/Lang, § 5 Rz. 60 „subjektiv-teleologisch“.

55 BGBl. I 1976, 2597 (2602).

56 BGBl. I 1969, 270 (273).

aa) Urteil des BFH vom 4. 3. 1970

So war der I. Senat in seinem Urteil vom 4. 3. 1970⁵⁷ der Ansicht, dass die durch den Unterhalt eines Gestüts entstandenen Verluste in die Gewinnermittlung mit einzubeziehen und alle Einkünfte einer GmbH als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln seien. Es könnten nur solche Vermögensvorfälle in die Gewinnermittlung einbezogen werden, denen eine Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG zugrunde liege.

Zu dieser Zeit war die Umqualifizierung der Einkünfte einer Kapitalgesellschaft in Form einer Rechtsverordnung geregelt. § 16 KStDV 1968 fingierte, dass alle Einkünfte buchführungspflichtiger Körperschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln waren.⁵⁸ § 16 KStDV 1968 durfte jedoch nicht die §§ 5 und 6 KStG 1968⁵⁹, die auf das EStG und somit auf den Katalog des § 2 Abs. 1 EStG verwiesen, einschränken oder erweitern. Eine solche Abweichung wäre nicht von der Ermächtigungsgrundlage des § 23a Abs. 1 Nr. 1 lit. a und b KStG 1968 legitimiert gewesen. Hiernach durften Rechtsverordnungen über die Abgrenzung der Steuerpflicht und die Feststellung des Einkommens erlassen werden. Die §§ 5 und 6 KStG 1968 waren in der Normenhierarchie jedoch übergeordnet. Eine dahin gehende Auslegung des § 16 KStDV 1968, dass alle Einkünfte der GmbH stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, hätte den Vorschriften der §§ 5 und 6 KStG widersprochen. Der BFH war daher zu Recht der Ansicht, dass die Rechtsverordnung keinen Steueranspruchs begründen dürfe, der sich nicht aus den Normen des KStG oder EStG selbst ergebe. Stimmen in der Literatur forderten daher, dass die Verordnung in das KStG übernommen werden sollte, damit keine Zweifel hinsichtlich der Existenz einer außerbetriebliche Sphäre bestünden.⁶⁰

Dies geschah schließlich mit Inkrafttreten des KStG 1977. § 16 KStDV 1968 wurde durch § 8 Abs. 2 KStG übernommen.⁶¹ Hiermit ist die Norm nunmehr einer eigenständigen Auslegung zugänglich, ohne an eine Ermächtigungsgrundlage gebunden zu sein. § 8 Abs. 1 und § 8 Abs. 2 KStG stehen dabei gleichberechtigt nebeneinander.⁶² Dies führt jedoch zu der Frage, ob in § 8 Abs. 2 KStG eine Sonderregelung zu sehen ist, die einen abweichenden Einkünftebegriff regelt.

bb) Stellungnahme

Gegen eine solche Auslegung spricht die eindeutige Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 2 KStG 1977.⁶³ Denn mit der Einführung war keine inhaltliche Änderung gegenüber § 16 KStDV 1968 beabsichtigt. Die Begründung verweist ausdrücklich auf

57 *BFH*, Urteil v. 4.3.1970, I R 123/68, BFHE 98, 259 ff.

58 BGBl. I 1969, 270 (273).

59 BGBl. I 1969, 1869 (1871).

60 *Birkholz*, BB 1970, 612 (613); *Friedrich*, FR 1966, 297 (299); *Vangerow*, StuW 1967, Sp. 605 (611).

61 BGBl. I 1976, 2597 (2602).

62 *BFH*, Urteil v. 4.12.1996, I R 54/95, DStR 1997, 492 (493).

63 BT-Drs. 7/1470, S. 341.

das Urteil des I. Senats vom 4. 3. 1970⁶⁴. Ob Vermögensmehrungen zu Einkünften i.S.d. EStG führen, sollte „wie bisher“ nach dessen Bestimmungen entschieden werden. Tätigkeiten, die keiner Einkunftsart des § 2 Abs. 1 EStG zugeordnet werden können, sollten unberücksichtigt bleiben. § 8 Abs. 2 KStG 1977 hatte nicht die Umqualifizierung der Tätigkeiten selbst zum Ziel, sondern sollte die Gewinnermittlung als einzige Ermittlungsmethode anordnen. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Gesetzesänderung den Dualismus der Einkunftsarten für solche Tätigkeiten auszuschalten, die § 2 Abs. 1 EStG aufzählt.⁶⁵

Zudem wurde schon § 19 der I. KStDVO vom 6. Februar 1935, der dem damaligen § 16 KStDV entsprach, im Schrifttum ebenfalls in diesem Sinne verstanden.⁶⁶ Mirre-Dreutter führten aus, dass aus der Verordnung nicht abzuleiten sei, dass jede Mehrung des Betriebsvermögens einen Gewinn darstelle, auch wenn es sich um Kapitalzugänge handele, die sich nicht unter die aus einer gesetzlichen Einkunftsart bezogenen Einkünfte einreihen ließen.⁶⁷

Zwar schließt allein eine Stellungnahme der Bundesregierung zur Gesetzesänderung die nunmehr mögliche Auslegung des BFH nicht aus,⁶⁸ jedoch sprechen aufgrund der Entstehungsgeschichte – also der Übernahme des § 16 KStDV 1968 bzw. der Vorgängerregelung § 19 der I. KStDVO vom 6. Februar 1935 – die besseren Argumente für die Annahme eines Rechtsfolgenverweises. Der systematischen Auslegung vorweggreifend, besteht auch keine Spezialität des § 8 Abs. 2 KStG gegenüber § 8 Abs. 1 KStG,⁶⁹ da dieser eindeutig durch § 7 Abs. 2 KStG in die Einkommensermittlung eingezogen wird. Die Folge einer solchen Betrachtung wäre, dass auch die weiteren Gewinnermittlungsvorschriften des EStG systematisch ausgeschlossen würden.⁷⁰

Im Ergebnis lässt daher auch die Entstehungsgeschichte der Norm keine dahin gehende Auslegung zu, dass § 8 Abs. 2 KStG als reiner Rechtsfolgenverweis zu verstehen ist.

c) Systematische Analyse des § 8 Abs. 2 KStG

Die systematische Methode versucht, den Gesetzeszweck aus der Stellung der Norm in der Rechtsordnung, dem Gesamtgesetz, dem Gesetzesabschnitt oder aus dem Kontext mit anderen Vorschriften zu ermitteln.⁷¹ Insofern ist der Einkünftebegriff

64 *BFH*, Urteil v. 4.3.1970, I R 123/68, BFHE 98, 259 ff.

65 *Nippert*, Außerbetriebliche Sphäre, S. 210 f.; *Kister*, Liebhaberei, S. 73; *Oppenländer*, VGA, S. 65 f.

66 *BFH*, Urteil v. 4.3.1970, I R 123/68, BFHE 98, 259 (261 f.).

67 *Mirre-Dreutter*, KStG, 1939, S. 175.

68 *Oppenländer*, VGA, S. 66, insbesondere Fn. 271.

69 So aber: *Oppenländer*, VGA, S. 96.

70 Zutreffend *Kohlhepp*, VGA, S. 29.

71 *Larenz*, S. 324 ff.; *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, § 5 Rz. 63 „teleologisch-systematisch“.

des Einkommensteuerrechts möglicherweise anders auszulegen als der des Körperschaftsteuerrechts, falls die Systematik des Körperschaftsteuerrechts dies gebietet.

aa) Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Zunächst könnte die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 EStG bei Kapitalgesellschaften dazu führen, dass sämtliches (Betriebs-) Vermögen der Gesellschaft auch in der Steuerbilanz anzusetzen ist und die Annahme eines außerbetrieblichen Bereichs somit nicht möglich wäre.⁷²

Die §§ 238 Abs. 1 und § 246 Abs. 1 HGB normieren, dass die Buchführungspflicht einer Kapitalgesellschaft das gesamte Vermögen erfasst und jegliche Vermögensgegenstände und Schulden anzusetzen sind. Nach § 264 Abs. 2 HGB hat eine Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss ihr gesamtes Vermögen auszuweisen. Eine außerbetriebliche Sphäre ist daher handelsrechtlich nicht denkbar. Dieses sog. Vollständigkeitsgebot gilt gemäß § 5 Abs. 1 EStG auch für die Steuerbilanz.⁷³ Dort ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Hierauf basiert die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG.⁷⁴ Aufgrund dessen könnte auch steuerrechtlich jegliches außerbetriebliche Vermögen von Kapitalgesellschaften ausgeschlossen sein.

Innerhalb dieser Ansicht differenzieren manche zwischen der Vermögenssphäre einerseits und Vermögensabflüssen und Vermögenszuflüssen andererseits.⁷⁵ In Bezug auf Einnahmen und Ausgaben sollen unterschiedliche Sphären möglich sein. Das Veranlassungsprinzip müsse sich nicht zwingend auf die Steuerbilanz beziehen, sondern könne erst bei der Ermittlung der Einkünfte angewendet werden, also der Ableitung der steuerpflichtigen Einkünfte aus der Steuerbilanz.⁷⁶ Der Maßgeblichkeitsgrundsatz führe dazu, dass innerhalb der Steuerbilanz kein außerbetriebliches Vermögen abgebildet werden könne. Hieraus folge keine materiell-rechtliche Abweichung zum Einkommensteuerrecht, sondern nur eine technische. Diese bestehe darin, dass im Einkommensteuerrecht die nicht-betrieblich veranlassten Aufwendungen in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt werden, wohingegen bei Kapitalgesellschaften eine Betriebsausgabe vorliege, die erst bei den Einkünften ausgeschieden werde. Die Kapitalgesellschaft verfüge daher ausschließlich über Betriebsvermögen. Es gebe jedoch Vorgänge, die nicht unter den Tatbestand des

72 *BFH*, Urteil v. 4.12.1996, IR 54/95, DStR 1997, 492 (493); *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8 Rz. 36; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113, 1114; *ders.*, in: *Freundesgabe für Haas*, S. 401 (402); *Friedrich*, FR 1966, 297 (298); *Lohaus*, StuW 1989, 358, 363; *Schuck*, FR 1992, 537, 540; *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1881 (1882); *Oppenländer*, VGA, S. 67 ff.

73 *Krumm*, in *Blümich*, EStG, § 5 Rz. 221.

74 *Wied*, in *Blümich*, EStG, § 4 Rz. 49 ff.

75 *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8 Rz. 37; *Pezzer*, *Die verdeckte Gewinnausschüttung*, S. 57.

76 Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8 Rz. 22 ff. und 34 ff.