

# Körperschaftsteuer – Hinweise 2008 (KStH 2008)

Stand: 31.12.2008 (Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch 2008)

H 36

## I. Grundsätze

### Auslegung von Vereinbarungen

Zur Auslegung von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit einer Pensionszusage → BMF vom 28.8.2001 – BStBl. I S. 594.

### Betriebe gewerblicher Art

Eine vGA kann auch bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorliegen (→ BFH vom 29.5.1968 – BStBl. II S. 692, vom 13.3.1974 – BStBl. II S. 391 und vom 10.7.1996 – BStBl. 1997 II S. 230). Zum Verhältnis zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft → H 33 Vereinbarungen. In Fällen des Querverbundes liegt keine vGA vor → BMF vom 7.12.2007 – BStBl. I S. 905.

### Dauerschuldverhältnisse

→ zivilrechtliche Wirksamkeit

### Destinatäre

Destinatäre einer Stiftung haben kein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur Stiftung (→ BFH vom 22.9.1959 – BStBl. 1960 III S. 37).

### Genossenschaften

Eine vGA kann auch bei Genossenschaften vorliegen (→ BFH vom 11.10.1989 – BStBl. 1990 II S. 88 und → R 70 Abs. 13).

### Korrektur innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz

→ BMF vom 28.5.2002 – BStBl. I S. 603

### Mündliche Vereinbarung

Wer sich auf die Existenz eines mündlich abgeschlossenen Vertrags beruft, einen entsprechenden Nachweis aber nicht führen kann, hat den Nachteil des fehlenden Nachweises zu tragen, weil er sich auf die Existenz des Vertrags zur Begründung des Betriebsausgabenabzugs beruft (→ BFH vom 29.7.1992 – BStBl. 1993 II S. 247).

→ zivilrechtliche Wirksamkeit

### Nichtkapitalgesellschaften und vGA

Die Annahme einer vGA setzt voraus, dass der Empfänger der Ausschüttung ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft hat (→ BFH vom 13.7.1994 – BStBl. 1995 II S. 198). Entscheidend für eine vGA ist ihre Veranlassung durch das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis. Aus diesem Grund kann eine vGA auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Ausschüttung das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis noch nicht oder nicht mehr besteht (→ BFH vom 24.1.1989 – BStBl. II S. 419).

### Realgemeinden und Vereine

Eine vGA kann auch bei Realgemeinden und Vereinen vorliegen (→ BFH vom 23.9.1970 – BStBl. 1971 II S. 47).

### Tatsächliche Durchführung von Vereinbarungen

Das Fehlen der tatsächlichen Durchführung ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Vereinbarung nicht ernstlich

gemeint ist. Leistungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter aufgrund einer nicht ernstlich gemeinten Vereinbarung führen zu vGA (→ BFH vom 28.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 301 und vom 29.7.1992 – BStBl. 1993 II S. 247).

### **Tatsächliche Handlungen**

Eine vGA setzt nicht voraus, dass die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung auf einer Rechtshandlung der Organe der Kapitalgesellschaft beruht. Auch tatsächliche Handlungen können den Tatbestand der vGA erfüllen (→ BFH vom 14.10.1992 – BStBl. 1993 II S. 352).

### **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit**

Eine vGA kann auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit vorliegen (→ BFH vom 14.7.1976 – BStBl. II S. 731).

### **Zivilrechtliche Wirksamkeit**

Verträge mit beherrschenden Gesellschaftern müssen zivilrechtlich wirksam sein, um steuerlich anerkannt zu werden. Eine Wirksamkeitsvoraussetzung ist ein evtl. bestehendes Schriftformerfordernis (→ BFH vom 17.9.1992 – BStBl. 1993 II S. 141).

Rechtsgeschäfte, welche der durch das Gesetz vorgeschriebenen Form ermangeln, sind gemäß § 125 Satz 1 BGB nichtig. Der Mangel einer durch Rechtsgeschäft vorgeschriebenen Form hat gemäß § 125 Satz 2 BGB „im Zweifel“ gleichfalls Nichtigkeit zur Folge. Maßgeblich für die Beurteilung der zivilrechtlichen Wirksamkeit ist, ob die Einhaltung der Schriftform Gültigkeitsvoraussetzung für den geänderten Vertrag sein soll (konstitutive Schriftform) oder ob der Inhalt des Vertrags lediglich zu Beweis Zwecken schriftlich niedergelegt werden soll (deklaratorische Schriftform). Änderungen des Gesellschaftsvertrags einer GmbH bedürfen gemäß § 53 Abs. 2 GmbHG der notariellen Beurkundung. Die Befreiung eines Alleingeschafters vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB bedarf zu ihrer Wirksamkeit einer ausdrücklichen Gestattung im Gesellschaftsvertrag und der Eintragung im Handelsregister. Wird die Befreiung erst nach Abschluss von In-sich-Geschäften in der Satzung geregelt und ins Handelsregister eingetragen, sind diese als nachträglich genehmigt anzusehen. Das steuerliche Rückwirkungsverbot steht dem dann nicht entgegen, wenn den In-sich-Geschäften klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarungen zugrunde liegen (→ BFH vom 17.9.1992 – BStBl. 1993 II S. 141 und vom 23.10.1996 – BStBl. 1999 II S. 35).

**Miet- und Pachtverträge** bedürfen nicht notwendig der Schriftform (§§ 550, 578, 581 BGB). Grundstückskaufverträge bedürfen der notariellen Beurkundung (§ 311b BGB).

Für **Dienstverträge** (z. B. mit Geschäftsführern) ist keine Schriftform vorgeschrieben.

Gibt es Beweisanzeichen dafür, dass die Vertragsparteien eine mündlich getroffene Abrede gelten lassen wollen, obwohl sie selbst für alle Vertragsänderungen Schriftform vereinbart hatten, so ist der Vertrag trotzdem wirksam geändert. Solche Beweisanzeichen liegen bei Dauerschuldverhältnissen vor, wenn aus gleichförmigen monatlichen Zahlungen und Buchungen erhöhter Gehälter sowie aus der Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen auf die Vereinbarung erhöhter Gehälter geschlossen werden kann (→ BFH vom 24.1.1990 – BStBl. II S. 645 und vom 29.7.1992 – BStBl. 1993 II S. 139). Stark schwankende Leistungen sprechen für eine vGA (→ BFH vom 14.3.1990 – BStBl. II S. 795). Ist vertraglich ausdrücklich festgelegt, dass ohne Schriftform vorgenommene Änderungen unwirksam sein sollen, so tritt ein diesbezüglicher Wille klar zutage (→ BFH vom 31.7.1991 – BStBl. II S. 933). Ist die Zivilrechtslage zweifelhaft, durfte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter aber von der Wirksamkeit ausgehen, liegt keine vGA vor (→ BFH vom 17.9.1992 – BStBl. 1993 II S. 141).

## **II. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung**

### **Darlehenszinsen**

Zur Ermittlung der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung bei vGA im Zusammenhang mit Darlehenszinsen → BFH vom 28.2.1990 – BStBl. II S. 649 und vom 19.1.1994 – BStBl. II S. 725.

### **Vorteilsausgleich**

Eine vGA liegt nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung unter sonst gleichen Umständen auch gegenüber einem Nichtgesellschafter hingenommen hätte. Dies kann der Fall sein, wenn zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein angemessenes Entgelt in anderer Weise vereinbart worden

ist. Voraussetzungen für die Anerkennung eines derartigen Vorteilsausgleichs ist, dass eine rechtliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung aus einem gegenseitigen Vertrag besteht (→ BFH vom 8.6.1977 – BStBl. II S. 704 und vom 1.8.1984 – BStBl. 1985 II S. 18). Bei einem beherrschenden Gesellschafter bedarf es zur Anerkennung eines Vorteilsausgleichs zudem einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung (→ BFH vom 7.12.1988 – BStBl. 1989 II S. 248 und vom 8.11.1989 – BStBl. 1990 II S. 244).

Zum Vorteilsausgleich bei international verbundenen Unternehmen → BMF vom 23.2.1983 – BStBl. I S. 218 (Tz. 2.3) und vom 24.12.1999 – BStBl. I S. 1076.

### **III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis**

#### **Allgemeines**

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG, § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG) die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (Fremdvergleich, → BFH vom 11.2.1987 – BStBl. II S. 461, vom 29.4.1987 – BStBl. II S. 733, vom 10.6.1987 – BStBl. 1988 II S. 25, vom 28.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 301, vom 27.7.1988 – BStBl. 1989 II S. 57, vom 7.12.1988 – BStBl. 1989 II S. 248 und vom 17.5.1995 – BStBl. 1996 II S. 204).

Der Fremdvergleich erfordert auch die Einbeziehung des Vertragspartners. Auch wenn ein Dritter einer für die Gesellschaft vorteilhaften Vereinbarung nicht zugestimmt hätte, kann deren Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis liegen (→ BFH vom 17.5.1995 – BStBl. 1996 II S. 204).

#### **Beherrschender Gesellschafter**

##### **– Begriff**

Eine beherrschende Stellung eines GmbH-Gesellschafters liegt im Regelfall vor, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann (→ BFH vom 13.12.1989 – BStBl. 1990 II S. 454).

##### **– Beteiligungsquote**

Eine Beteiligung von 50 % oder weniger reicht zur Annahme einer beherrschenden Stellung aus, wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen (→ BFH vom 8.1.1969 – BStBl. II S. 347, vom 21.7.1976 – BStBl. II S. 734 und vom 23.10.1985 – BStBl. 1986 II S. 195).

##### **– Bilanzierung**

Ein Rechtsgeschäft zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ist als vGA zu werten, wenn es in der Bilanz der Gesellschaft nicht zutreffend abgebildet wird und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen (→ BFH vom 13.6.2006 – BStBl. II S. 928).

##### **– Gleichgerichtete Interessen**

Wenn mehrere Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit gleichgerichteten Interessen zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen, ist auch ohne Hinzutreten besonderer Umstände eine beherrschende Stellung anzunehmen (→ BFH vom 26.7.1978 – BStBl. II S. 659, vom 29.4.1987 – BStBl. II S. 797, vom 29.7.1992 – BStBl. 1993 II S. 247 und vom 25.10.1995 – BStBl. 1997 II S. 703).

Gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen liegen vor, wenn die Gesellschafter bei der Bemessung der dem einzelnen Gesellschafter jeweils zuzubilligenden Tantieme im Zusammenwirken gemeinsame Interessen verfolgen (→ BFH vom 11.12.1985 – BStBl. 1986 II S. 469). Als Indiz für ein solches Zusammenwirken reichen die übereinstimmende Höhe der Gehälter und das zeitliche Zusammenfallen der Beschlussfassung aus (→ BFH vom 10.11.1965 – BStBl. 1966 III S. 73).

Die Tatsache, dass die Gesellschafter nahe Angehörige sind, reicht allein nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen; vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten (→ BVerfG vom 12.3.1985 – BStBl. II S. 475 und BFH vom 1.2.1989 – BStBl. II S. 522).

##### **– Klare und eindeutige Vereinbarung**

Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern müssen, um steuerlich wirksam zu sein, im Vorhinein klar und eindeutig getroffen sein. Ohne eine klare und eindeutige Vereinbarung kann eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen werden. Das gilt selbst dann, wenn ein Vergütungsanspruch aufgrund gesetzlicher Regelung bestehen sollte, wie z. B. bei einer Arbeitsleistung (§ 612 BGB) oder einer Darlehensgewährung nach Handelsrecht (§§ 352, 354 HGB, → BFH vom 2.3.1988 – BStBl. II S. 590).

Eine vGA kommt bei beherrschenden Gesellschaftern in Betracht, wenn nicht von vornherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe – einerlei ob laufend oder einmalig – ein Entgelt gezahlt werden soll. Auch eine getroffene Vereinbarung über Sondervergütungen muss zumindest erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung errechnet werden soll. Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein Spielraum verbleibt; die Berechnungsgrundlagen müssen so bestimmt sein, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf (→ BFH vom 24.5.1989 – BStBl. II S. 800 und vom 17.12.1997 – BStBl. 1998 II S. 545).

Leistungen an den beherrschenden Gesellschaftern nahestehende Personen bedürfen zu ihrer steuerlichen Anerkennung einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung (→ BFH vom 22.2.1989 – BStBl. II S. 631).

– **Pensionszusagen**

Rückstellung für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer → R 38 Pension (Erdienbarkeit).

– **Rückwirkende Vereinbarung**

Rückwirkende Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter sind steuerrechtlich unbeachtlich (→ BFH vom 23.9.1970 – BStBl. 1971 II S. 64, vom 3.4.1974 – BStBl. II S. 497 und vom 21.7.1976 – BStBl. II S. 734).

– **Stimmrechtsausschluss**

Der Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbHG über einen Stimmrechtsausschluss des Gesellschafters bei Rechtsgeschäften zwischen ihm und der Gesellschaft kommt für die Frage der Beherrschung der Gesellschaft keine Bedeutung zu (→ BFH vom 26.1.1989 – BStBl. II S. 455 und vom 21.8.1996 – BStBl. 1997 II S. 44).

### **Nahestehende Person**

– **International verbundene Unternehmen**

Zum Begriff des Nahestehens bei international verbundenen Unternehmen → BMF vom 23.2.1983 – BStBl. I S. 218 (Tz. 1.4 und 1.5).

– **Kreis der nahestehenden Personen**

Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Ehegatten können als nahestehende Personen angesehen werden (→ BFH vom 2.3.1988 – BStBl. II S. 786). Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (→ BFH vom 18.12.1996 – BStBl. 1997 II S. 301).

Zum Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen zählen sowohl natürliche als auch juristische Personen, unter Umständen auch Personenhandelsgesellschaften (→ BFH vom 6.12.1967 – BStBl. 1968 II S. 322, vom 23.10.1985 – BStBl. 1986 II S. 195 und vom 1.10.1986 – BStBl. 1987 II S. 459).

– **Schwestergesellschaften**

Zur Beurteilung von vGA zwischen Schwestergesellschaften → BFH vom 26.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 348.

– **Verhältnis zum beherrschenden Gesellschafter**

Bei dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Personen bedarf eine Vereinbarung über die Höhe eines Entgelts für eine Leistung der vorherigen und eindeutigen Regelung, die auch tatsächlich durchgeführt werden muss (→ BFH vom 29.4.1987 – BStBl. II S. 797, vom 2.3.1988 – BStBl. II S. 786 und vom 22.2.1989 – BStBl. II S. 631).

– **Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung**

Wenn eine vGA einer Person zufließt, die einem Gesellschafter nahesteht, ist diese vGA steuerrechtlich stets dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen, es sei denn, die nahestehende Person ist selbst Gesellschafter. Darauf, dass der betreffende Gesellschafter selbst einen Vermögensvorteil erlangt, kommt es nicht an (→ BFH vom 29.9.1981 – BStBl. 1982 II S. 248 und vom 18.12.1996 – BStBl. 1997 II S. 301, BMF vom 20.5.1999 – BStBl. I S. 514).

## **IV. Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer**

### **Angemessenheit der Gesamtausstattung**

→ BMF vom 14.10.2002 – BStBl. I S. 972

### **Überstundenvergütung, Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge**

Die Zahlung einer Überstundenvergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist eine vGA, da die gesonderte Vergütung von Überstunden nicht dem entspricht, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer GmbH mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Dies gilt erst recht dann, wenn die Vereinbarung von vorneherein auf die Vergütung von Überstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit beschränkt ist (→ BFH vom 19.3.1997 – BStBl. II S. 577 und vom 27.3.2001 – BStBl. II S. 655). Sofern eine Vereinbarung von Zuschlägen an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt wird, die geeignet sind, die Regelvermutung für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zu entkräften, kann eine vGA ausnahmsweise zu verneinen sein (→ BFH vom 14.7.2004 – BStBl. 2005 II S. 307). Auch Zuschläge für Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit, Mehrarbeit und Nacharbeit an den nicht beherrschenden, aber als leitenden Angestellten tätigen Gesellschafter können eine vGA sein (→ BFH vom 13.12.2006 – BStBl. 2007 II S. 393).

### **Urlaub, Abgeltungszahlungen für nicht beanspruchte Tage**

Soweit klare und eindeutige Vereinbarungen hinsichtlich des Urlaubsanspruches getroffen worden sind, stellen Abgeltungszahlungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub an den Gesellschafter-Geschäftsführer keine vGA dar, wenn der Nichtwahrnehmung des Urlaubsanspruches betriebliche Gründe zugrunde lagen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Umfang der von ihm geleisteten Arbeit sowie seine Verantwortung für das Unternehmen die Gewährung von Freizeit im Urlaubsjahr ausgeschlossen haben. Gleiches kann für eine im Unternehmen beschäftigte nahe stehende Person gelten, wenn diese gegenüber den übrigen Angestellten eine leitende Stellung inne hat und die den Geschäftsführer betreffenden betrieblichen Gründe gleichermaßen einschlägig sind, den Jahresurlaub nicht antreten zu können (→ BFH vom 28.1.2004 – BStBl. 2005 II S. 524).

## **V. Einzelfälle**

### **Aktien/Anteile**

- Zur Anwendung von § 8b KStG auf die Übertragung von Anteilen → BMF vom 28.4.2003 – BStBl. I S. 292.
- Eine vGA liegt vor, wenn ein Gesellschafter Aktien an die Gesellschaft zu einem höheren Preis als dem Kurswert verkauft oder die Gesellschaft Aktien an einen Gesellschafter zu einem niedrigeren Preis als dem Kurswert verkauft (→ BFH vom 13.9.1967 – BStBl. 1968 II S. 20 und vom 14.5.1969 – BStBl. II S. 501).

### **Darlehensgewährung**

Die Hingabe eines Darlehens an den Gesellschafter stellt eine vGA dar, wenn schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss (→ BFH vom 16.9.1958 – BStBl. III S. 451 und vom 14.3.1990 – BStBl. II S. 795). Ein unvollständiger Darlehensvertrag zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter kann nicht in die Zuführung von Eigenkapital umgedeutet werden (→ BFH vom 29.10.1997 – BStBl. 1998 II S. 573). Eine vGA kann auch bei Wertberichtigungen auf Darlehensforderungen gegenüber einem Gesellschafter vorliegen, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf dessen ausreichende Besicherung verzichtet hat; auf einen tatsächlichen Mittelabfluss bei der Gesellschaft kommt es nicht an (→ BFH vom 14.7.2004 – BStBl. II S. 1010).

### **Darlehenszinsen**

Ein Gesellschafter erhält ein Darlehen von der Gesellschaft zinslos oder zu einem außergewöhnlich geringen Zinssatz (→ BFH vom 25.11.1964 – BStBl. 1965 III S. 176 und vom 23.6.1981 – BStBl. 1982 II S. 245).

Gibt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz liegt eine vGA vor (→ BFH vom 28.10.1964 – BStBl. 1965 III S. 119 und vom 25.11.1964 – BStBl. 1965 III S. 176).

### **Einbringung einer GmbH in eine KG**

Bringt eine GmbH ihr Unternehmen unentgeltlich in eine KG ein, führt dies zu einer vGA in Höhe des fremdüblichen Entgelts für das eingebrachte Unternehmen, wenn am Vermögen der KG ausschließlich der beherrschende Gesellschafter der GmbH beteiligt ist (→ BFH vom 15.9.2004 – BStBl. 2005 II S. 867).

## **Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen**

Zur Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen → BMF vom 23.2.1983 – BStBl. I S. 218

Verwaltungsgrundsätze Kostenumlagen → BMF vom 30.12.1999 – BStBl. I S. 1122

Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung → BMF vom 9.11.2001 – BStBl. I S. 796

## **Erstausstattung der Kapitalgesellschaft**

Bei Rechtsverhältnissen, die im Rahmen der Erstausstattung einer Kapitalgesellschaft zustande gekommen sind, liegt eine vGA schon dann vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern (→ BFH vom 5.10.1977 – BStBl. 1978 II S. 234, vom 23.5.1984 – BStBl. II S. 673 und vom 2.2.1994 – BStBl. II S. 479).

## **Geburtstag**

Gibt eine GmbH aus Anlass des Geburtstags ihres Gesellschafter-Geschäftsführers einen Empfang, an dem nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde teilnehmen, liegt eine vGA vor (→ BFH vom 28.11.1991 – BStBl. 1992 II S. 359).

## **Gesellschafterversammlung**

Zur Frage der steuerlichen Behandlung der Fahrtkosten, Sitzungsgelder, Verpflegungs- und Übernachtungskosten anlässlich einer Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung bzw. einer Vertreterversammlung → BMF vom 26.11.1984 – BStBl. I S. 591.

## **Träger der Sparkasse, Zinsaufbesserungen**

Zu der Frage, ob vGA an den Träger der Sparkasse vorliegen, wenn eine Sparkasse diesem Zinsaufbesserungen für Einlagen und Zinsrückvergütungen für ausgereichte Darlehen gewährt → BFH vom 1.12.1982 – BStBl. 1983 II S. 152.

## **Gewinnverteilung**

Stimmt die an einer Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft rückwirkend oder ohne rechtliche Verpflichtung einer Neuverteilung des Gewinns zu, die ihre Gewinnbeteiligung zugunsten ihres gleichfalls an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafters einschränkt, liegt eine vGA vor (→ BFH vom 12.6.1980 – BStBl. II S. 723).

## **Gründungskosten**

→ BMF vom 25.6.1991 – BStBl. I S. 661

## **Kapitalerhöhungskosten**

→ BFH vom 19.1.2000 – BStBl. II S. 545

## **Konzernkasse**

Besteht für die Unternehmen eines Konzerns eine gemeinsame Unterstützungskasse (Konzernkasse), so können bei einem Missverhältnis der Zuwendungen der einzelnen Unternehmen an die Konzernkasse unter bestimmten Voraussetzungen vGA vorliegen → BFH vom 29.1.1964 – BStBl. 1965 III S. 27.

## **Markteinführungskosten**

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft wird für die Gesellschaft nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben, wenn er daraus bei vorsichtiger und vorheriger kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann (→ BFH vom 17.2.1993 – BStBl. II S. 457) und → BMF vom 23.2.1983 – BStBl. I S. 218 (Tz. 3.4 und 3.5).

## **Nutzungsüberlassungen**

Eine vGA liegt vor bei Mietverhältnissen oder Nutzungsrechtsüberlassungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft zu einem unangemessenen Preis (→ BFH vom 16.8.1955 – BStBl. III S. 353 und vom 3.2.1971 – BStBl. II S. 408).

### **Organschaft zwischen kommunalen Eigengesellschaften**

→ BFH vom 22.8.2007 – BStBl. II S. 961 und BMF vom 7.12.2007 – BStBl. I S. 905

### **Rechtsverzicht**

Verzichtet eine Gesellschaft auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen, liegt eine vGA vor (→ BFH vom 3.11.1971 – BStBl. 1972 II S. 227, vom 13.10.1983 – BStBl. 1984 II S. 65 und vom 7.12.1988 – BStBl. 1989 II S. 248).

### **Reisekosten des Gesellschafter-Geschäftsführers**

Von der Kapitalgesellschaft getragene Aufwendungen für eine Auslandsreise des Gesellschafter-Geschäftsführers können eine vGA begründen, wenn die Reise durch private Interessen des Gesellschafters veranlasst oder in nicht nur untergeordnetem Maße mitveranlasst sind (→ BFH vom 6.4.2005 – BStBl. II S. 666).

### **Risikogeschäfte**

→ BMF vom 19.12.1996 – BStBl. 1997 I S. 112 und vom 20.5.2003 – BStBl. I S. 333

### **Schuldübernahme**

Eine vGA liegt vor, wenn eine Gesellschaft eine Schuld oder sonstige Verpflichtung eines Gesellschafters übernimmt (→ BFH vom 19.3.1975 – BStBl. II S. 614 und vom 19.5.1982 – BStBl. II S. 631).

### **Stille Gesellschaft**

Beteiligt sich ein Gesellschafter an der Gesellschaft als stiller Gesellschafter und erhält dafür einen unangemessen hohen Gewinnanteil, liegt eine vGA vor (→ BFH vom 6.2.1980 – BStBl. II S. 477).

### **Verlustgeschäfte**

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde die Übernahme von Aufgaben, die vorrangig im Interesse des Alleingeschafters liegen, davon abhängig machen, ob sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns stellt (→ BFH vom 2.2.1994 – BStBl. II S. 479).

### **(zinslose) Vorschüsse auf Tantieme**

Zahlt eine GmbH ihrem Gesellschafter ohne eine entsprechende klare und eindeutige Abmachung einen unverzinslichen Tantiemenvorschuss, so ist der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung eine vGA (→ BFH vom 22.10.2003 – BStBl. 2004 II S. 307).

### **Waren**

Liefert ein Gesellschafter an die Gesellschaft, erwirbt er von der Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen, oder erhält er besondere Preisnachlässe und Rabatte, liegt eine vGA vor (→ BFH vom 12.7.1972 – BStBl. II S. 802, vom 21.12.1972 – BStBl. 1973 II S. 449, vom 16.4.1980 – BStBl. 1981 II S. 492 und vom 6.8.1985 – BStBl. 1986 II S. 17).

Zur Lieferung von Gütern oder Waren bei international verbundenen Unternehmen → BMF vom 23.2.1983 – BStBl. I S. 218 (Tz. 3.1).

...

...

## **H 40**

### **Anwachsung**

Scheiden die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, die zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ohne Entschädigung mit der Folge aus, dass ihr Anteil am Gesellschaftsvermögen gemäß §§ 736, 738 BGB der Komplementär-GmbH zuwächst, erbringen die Kommanditisten eine verdeckte Einlage in die Komplementär-GmbH. Dabei bemisst sich der Wert der verdeckten Einlage nach der Wertsteigerung, die die GmbH einschließlich des anteiligen Geschäftswerts durch die Anwachsung erfährt (→ BFH vom 12.2.1980 – BStBl. II S. 494 und vom 24.3.1987 – BStBl. II S. 705 sowie BMF vom 25.3.1998 – BStBl. I S. 268).

## **Anwendungsbereich**

Der Anwendungsbereich verdeckter Einlagen ist auf solche Körperschaften beschränkt, die ihren Anteilseignern oder Mitgliedern kapitalmäßige oder mitgliedschaftsähnliche Rechte gewähren (→ BFH vom 21.9.1989 – BStBl. 1990 II S. 86).

## **Behandlung beim Gesellschafter**

Die verdeckte Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft führt auf der Ebene des Gesellschafters grundsätzlich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an dieser Gesellschaft (→ BFH vom 12.2.1980 – BStBl. II S. 494 und vom 29.7.1997 – BStBl. 1998 II S. 652).

Zu Anschaffungskosten einer Beteiligung bei verdeckter Einlage → § 6 Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG

## **Bürgschaftsübernahme des Gesellschafters zu Gunsten der Gesellschaft**

Mangels einlagefähigem Wirtschaftsgut sind die Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Einlage durch die bloße Abgabe des Bürgschaftsversprechens noch nicht erfüllt (→ BFH vom 19.5.1982 – BStBl. II S. 631).

Wird der Gesellschafter aber aus der Bürgschaft in Anspruch genommen und war diese gesellschaftsrechtlich veranlasst, so liegt eine verdeckte Einlage vor, soweit der Gesellschafter auf seine dadurch entstandene Regressforderung verzichtet. Dabei ist die verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert der Forderung zu bewerten (→ BFH vom 18.12.2001 – BStBl. 2002 II S. 733).

## **Einlage von Beteiligungen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG**

Die Bewertung der verdeckten Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der aufnehmenden Körperschaft erfolgt mit dem Teilwert (→ BMF vom 2.11.1998 – BStBl. I S. 1227).

## **Einlagefähiger Vermögensvorteil**

Gegenstand einer verdeckten Einlage kann nur ein aus Sicht der Gesellschaft bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil sein. Dieser muss in der Steuerbilanz der Gesellschaft entweder

- zum Ansatz bzw. zur Erhöhung eines Aktivpostens oder
- zum Wegfall bzw. zur Minderung eines Passivpostens

geführt haben (→ BFH vom 24.5.1984 – BStBl. II S. 747).

Gegenstand einer verdeckten Einlage kann auch ein immaterielles Wirtschaftsgut, wie z. B. ein nicht entgeltlich erworbener Firmenwert sein. Wegen der Notwendigkeit der Abgrenzung der gesellschaftsrechtlichen von der betrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft tritt hier das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG zurück (→ BFH vom 24.3.1987, BStBl. II S. 705).

→ Nutzungsvorteile und → Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen

## **Erbfall**

Vererbt ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens an seine Kapitalgesellschaft, so handelt es sich bei dieser um einen unentgeltlichen, nicht auf ihrer unternehmerischen Tätigkeit beruhenden Erwerb, der wie eine Einlage zu behandeln ist. Nachlassschulden sowie durch den Erbfall entstehende Verbindlichkeiten (z. B. Vermächtnisse) mindern die Höhe des Werts der Einlage (→ BFH vom 24.3.1993 – BStBl. II S. 799).

## **Forderungsverzicht**

Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht. Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung. Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forderungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ausgesprochen wird (→ BFH vom 9.6.1997 – BStBl. 1998 II S. 307).

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch dann, wenn auf eine Forderung verzichtet wird, die kapitalersetzenden Charakter hat (→ BFH vom 16.5.2001 – BStBl. 2002 II S. 436).

Bei Darlehensverlust → BMF vom 8.6.1999 – BStBl. I S. 545



### **Forderungsverzicht gegen Besserungsschein**

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine GmbH unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder aufleben soll, so ist die Erfüllung der Forderung nach Bedingungseintritt weder vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG noch Leistung im Sinne der § 27 Abs. 1 Satz 3, § 38 KStG, sondern eine steuerlich anzuerkennende Form der Kapitalrückzahlung (→ BMF vom 2.12.2003 – BStBl. I S. 648).

Umfasst der Forderungsverzicht auch den Anspruch auf Darlehenszinsen, so sind nach Bedingungseintritt Zinsen auch für die Dauer der Krise als Betriebsausgaben anzusetzen (→ BFH vom 30.5.1990 – BStBl. 1991 II S. 588).

Die o. a. Grundsätze gelten auch dann unverändert, wenn zwischen dem Zeitpunkt des Forderungsverzichts und dem Zeitpunkt des Eintritts des Besserungsfalls ein Gesellschafterwechsel erfolgt ist (→ BMF vom 2.12.2003 – BStBl. I S. 648).

### **Gesellschaftsrechtliches Interesse**

→ BFH vom 29.7.1997 – BStBl. 1998 II S. 652

Für die Prüfung der Frage, ob die Zuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist ausschließlich auf den Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung, nicht auf den Zeitpunkt des späteren Erfüllungsgeschäfts abzustellen. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann somit selbst dann anzunehmen sein, wenn zum Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung ein Gesellschaftsverhältnis nicht mehr besteht (analog zur vGA; → BFH vom 14.11.1984 – BStBl. 1985 II S. 227).

### **Gesellschaftsrechtliche Veranlassung**

Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (→ BFH vom 28.2.1956 – BStBl. III S. 154, vom 19.2.1970 – BStBl. II S. 442, vom 26.11.1980 – BStBl. 1981 II S. 181, vom 9.3.1983 – BStBl. II S. 744, vom 11.4.1984 – BStBl. II S. 535, vom 14.11.1984 – BStBl. 1985 II S. 227, vom 24.3.1987 – BStBl. II S. 705 und vom 26.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 348).

### **Immaterielle Wirtschaftsgüter**

→ einlagefähiger Vermögensvorteil

### **Nachträgliche Preissenkungen**

Nachträgliche Preissenkungen eines Gesellschafters beim Verkauf von Wirtschaftsgütern an seine Kapitalgesellschaft stellen in der Regel verdeckte Einlagen dar (→ BFH vom 14.8.1974 – BStBl. 1975 II S. 123).

### **Nahestehende Person**

Die als verdeckte Einlage zu qualifizierende Zuwendung kann auch durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolgen, z. B. durch eine andere Tochtergesellschaft (→ BFH vom 30.4.1968 – BStBl. II S. 720, vom 9.6.1997 – BStBl. 1998 II S. 307 und vom 12.12.2000 – BStBl. 2001 II S. 234). Zum Begriff der nahestehenden Person → H 36 III.

### **Nutzungsvorteile**

Die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung kann mangels Bilanzierbarkeit des Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer Einlage sein (→ BFH vom 8.11.1960 – BStBl. III S. 513, vom 9.3.1962 – BStBl. III S. 338, vom 3.2.1971 – BStBl. II S. 408, vom 24.5.1984 – BStBl. II S. 747 und vom 26.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 348). Das gilt auch, wenn der Gesellschafter ein verzinsliches Darlehen aufnimmt, um der Kapitalgesellschaft ein zinsloses Darlehen zu gewähren (→ BFH vom 26.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 348).

Keine einlagefähigen Nutzungsvorteile sind insbesondere

- eine ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistung (→ BFH vom 14.3.1989 – BStBl. II S. 633),
- eine unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts und
- der Zinsvorteil bei unverzinslicher oder geringverzinslicher Darlehensgewährung (→ BFH vom 26.10.1987 – BStBl. 1988 II S. 348).

### **Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung**

Die Rückgewähr einer vGA führt regelmäßig zur Annahme einer Einlage. Das gilt unabhängig davon, ob sich die Rückzahlungsverpflichtung aus einer Satzungsklausel oder aus gesetzlichen Vorschriften (z. B. §§ 30, 31 GmbHG) ergibt, oder ob sie seitens des Gesellschafters freiwillig erfolgt (→ BFH vom 29.5.1996 – BStBl. 1997 II S. 92, BFH vom 31.5.2005 – BStBl. 2006 II S. 132, H 37 Rückgängigmachung, BMF vom 6.8.1981 – BStBl. I S. 599).

### **Verdecktes Leistungsentgelt**

Gleicht ein Gesellschafter durch Zuwendungen Nachteile einer Kapitalgesellschaft aus, die diese durch die Übernahme von Aufgaben erleidet, die eigentlich der Gesellschafter zu erfüllen hat, so ist das Gesellschaftsverhältnis für die Leistung nicht ursächlich. Folglich liegt keine steuerfreie Vermögensmehrung in Form einer verdeckten Einlage, sondern vielmehr eine steuerpflichtige Betriebseinnahme vor (→ BFH vom 9.3.1983 – BStBl. II S. 744).

### **Verzicht auf Pensionsanwartschaftsrechte**

Verzichtet der Gesellschafter aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses auf einen bestehenden Anspruch aus einer ihm gegenüber durch die Kapitalgesellschaft gewährten Pensionszusage, so liegt hierin eine verdeckte Einlage begründet. Dies gilt auch im Falle eines Verzichts vor Eintritt des vereinbarten Versorgungsfalles hinsichtlich des bis zum Verzichtszeitpunkt bereits verdienten (Anteils des) Versorgungsanspruches. Der durch die Ausbuchung der Pensionsrückstellung bei der Kapitalgesellschaft zu erfassende Gewinn ist im Rahmen der Einkommensermittlung in Höhe des Werts der verdeckten Einlage wieder in Abzug zu bringen. Aus der Annahme einer verdeckten Einlage folgt andererseits beim Gesellschafter zwingend die Annahme eines Zuflusses von Arbeitslohn bei gleichzeitiger Erhöhung der Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft (→ BFH vom 9.6.1997 – BStBl. 1998 II S. 307).

Sowohl hinsichtlich der Bewertung der verdeckten Einlage als auch hinsichtlich des Zuflusses beim Gesellschafter 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 – BStBl. 1998 II S. 305).

### **Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen**

Verzichtet der Gesellschafter (z. B. wegen der wirtschaftlichen Lage der Kapitalgesellschaft) als Geschäftsführer auf seine Tätigkeitsvergütungen, ist wie folgt zu unterscheiden:

#### – Verzicht nach Entstehung:

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Entstehung seines Anspruchs auf die Tätigkeitsvergütungen, so wird damit der Zufluss der Einnahmen, verbunden mit der Verpflichtung zur Lohnversteuerung, nicht verhindert. Die Tätigkeitsvergütungen sind als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit zu versteuern. Der Verzicht stellt demgegenüber eine – die steuerlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters erhöhende – verdeckte Einlage dar (→ BFH vom 19.5.1994 – 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 – BStBl. II S. 804, vom 19.5.1994 – BStBl. 1995 II S. 362 und vom 9.6.1997 – BStBl. 1998 II S. 307).

#### – Verzicht vor Entstehung:

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf noch nicht entstandene Gehaltsansprüche, so ergeben sich hieraus weder bei der Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer ertragsteuerliche Folgen (→ BFH vom 24.5.1984 – BStBl. II S. 747 und vom 14.3.1989 – BStBl. II S. 633).

### **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 – BStBl. II S. 494).

...