

Körperschaftsteuergesetz: KStG

Kommentar

Bearbeitet von

Herausgegeben von Prof. Dr. Burkhard Binnewies, Rechtsanwalt, Erläutert von Dr. Michael Streck, Rechtsanwalt, Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt, Dr. Herbert Olgemöller, Rechtsanwalt, Dr. Klaus Olbing, Rechtsanwalt, und Dr. Jörg Alvermann, Rechtsanwalt

9., neubearbeitete Auflage 2018. Buch. XXVI, 785 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 70719 3

Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

Gewicht: 919 g

[Steuern > Körperschaftsteuer, Umwandlungssteuerrecht](#)

Zu [Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

I EStG die zufließenden Vorteile. Die vGa wird mithin dreifach definiert. Darüber hinaus verknüpfen die Entscheidungen (vgl zB BFH BStBl II 89, 633, 673; 90, 454; *Wassermeyer* FR 89, 218) die Sonderbedingungen für beherrschende AntE so intensiv mit der Definition der vGa, dass man annehmen musste, eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung liege zwingend dann vor, wenn es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung über Entgelte fehlt. Zur **Kritik** an dieser Rspr unter Geltung des AnrV s 6. Aufl.

1995–2001: Die Entscheidungen des I. Senats aus dieser Zeit bieten ein diffuses Bild der systematischen Behandlung der vGa (unabhängig davon, ob die Entscheidungen zu den konkreten Problemen richtig oder falsch sind). In dem Urteil zur Nur-Pension (BStBl II 96, 204) wird der **Fremdvergleich** zum entscheidenden Kriterium und verdrängt den Maßstab des ordnungsgemäß handelnden Geschäftsleiters (vgl *Wassermeyer* Stbg 97, 481, 483; so BFH BStBl II 97, 577 und II 01, 655 betr. Überstundenvergütung; auch NdsFG, EFG 95, 848 – § 1 AStG wird zum Maßstab genommen –; dazu *Bilsdorfer* Inf 96, 705; krit. *Hoffmann* DStR 95, 1750; *ders* DStZ 96, 236; *Cramer* BB 95, 2055); diese Entscheidung lässt fragen, ob die Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern überhaupt noch die Gesellschaft bereichern darf, unangemessen niedrige Entgelte zu Lasten des Gesellschafters vereinbaren dürfen, dazu *Hoffmann* DStR 96, 729, 735; nach *Wassermeyer* DStR 96, 733 ist diese Frage nicht gewollt; offenbar aufgeschreckt durch diese Kritik und infolge der BVerfG-Beschlüsse v. 7.11.95, BStBl II 96, 34 und DB 95, 2470 relativiert der BFH zB in BStBl II 98, 573 die Strenge des Fremdvergleichs dahingehend, dass er nur „indizielle“ Bedeutung habe. Das Tantieme-Urteil BFH BStBl II 95, 549 wird demgegenüber wiederum vom Maßstab des ordnungsgemäß handelnden Geschäftsleiters beherrscht (für diesen Maßstab auch *Becker* DB 96, 1439). Das Urteil zur Erdienbarkeit von Pensionen (BFH BStBl II 95, 419) lässt sich vorrangig von einer „Typisierung zur Rechtssicherheit“ leiten. Die Urteile BFH BStBl II 96, 246 betr. § 181 BGB; BB 96, 466 betr. Geschäftsführer als Subunternehmer; BStBl II 96, 383 betr. Beratungshonorare, knüpfen allgemein – wohl für beherrschende wie nicht beherrschende Gesellschafter – an die „Nichternstlichkeit des Rechtsgeschäfts“ an (krit. *Hoffmann* GmbHR 96, 664).

Seit 2002 lautet die ständige Rechtsprechung des I. Senats: Eine vGa ist eine **165 Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung** (Rz 193 ff), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (Rz 236 ff), sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 I 1 EStG iVm § 8 I auswirkt (Rz 196) und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH BStBl III 67, 626; BStBl II 17, 214). Doch nicht jede durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Unterschiedsbetragsminderung ist vGa. Die Annahme einer vGa setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die „abstrakte“ (BFH/NV 11, 2116) Eignung hat, beim Gesellschafter einen **sonstigen Bezug iSd § 20 Abs 1 Nr 1 S 2 EStG** (Rz 228) auszulösen (BFH BStBl II 04, 131; II 13, 186; II 14, 174; II 17, 214; s auch GmbHR 04, 1230, Verluste aus WP-Geschäften betreffend; DB 05, 749, betreffend Verluste aus Immobilie). Es kommt nicht darauf an, ob der Vermögensvorteil tatsächlich zufließt (BFH BStBl II 89, 475; BFH/NV 11, 2116; 16, 1496). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGa auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH BStBl II 08, 523; II 13, 1046; s Rz 320 ff).

Der VIII. Senat des BFH hat formal diese Begriffsdefinition für eine vGa iSd **166 § 20 I Nr 1 S 2 EStG** übernommen (§ BFH BStBl II 07, 393; BFH/NV 07, 2291;

§ 8 168–175

Ermittlung des Einkommens

BFH BStBl II 16, 219); stellt letztlich aber nur auf den Vermögensvorteil beim Gesellschafter ab. BFH VIII R 11/12, GmbHR 15, 996, geht von einer vGa iSd § 20 I Nr 1 S 2 EStG aus, obwohl nach dem Sachverhalt auf Ebene der Kapitalgesellschaft keine Gewinnminderung vorlag – die Geldzuflüsse auf dem Konto des Gesellschafters waren als Einnahmen in der Kasse der GmbH erfasst –; ausdrücklich offengelassen, ob eine Gewinnminderung auch Voraussetzung für eine vGa nach § 20 I Nr 2 S 2 EStG darstellt, hat BFH VIII R 4/01 DStR 04, 2143; s auch BFH/NV 15, 683; BFH VIII R 32/12 FR 15, 607); ähnlich der **IV. Senat**, s BFH BStBl II 16, 778 und der **X. Senat** BFH/NV 10, 1246. S auch Rz 286.

168 Kritik: Die Rspr des BFH erweckte bis heute nicht den Eindruck, von einem einheitlichen systematischen Konzept der vGa bestimmt zu werden. Die insbesondere auf *Wassermeyer* (s Rz 50) zurückgehende Auffassung, dass alle Geschäftsvorfälle einer Kapitalgesellschaft betrieblich veranlassen sind und damit Korrekturen im Hinblick auf Einlagen und vGa außerhalb der Bilanz vorzunehmen sind (Rz 280ff), ist mit beachtlichen Gründen auf zum Teil heftige Kritik gestoßen (s zuletzt *Weber-Grellet* BB 14, 2263; *Briese* BB 14, 1943, jeweils mwN). Bisher erweckt die Rechtsprechung des I. Senats aber nicht den Eindruck, dass die Bereitschaft besteht, diese Kritik aufzunehmen und diese Rechtsprechung zu ändern. Für die Beratungspraxis steht weniger dieser dogmatische Ansatz als vielmehr die zunehmend fallorientierte Fortentwicklung der einzelnen Begriffsmerkmale im Fokus der Kritik. Exemplarisch lässt sich dies an der Einführung des doppelten Fremdvergleichs (Rz 240) aufzeigen. Dieses Kriterium dient im konkreten Fall dazu, das „gewünschte“ Ergebnis zu erzielen, passt aber keineswegs in die Systematik des Gesetzes (s Rz 241). Zweck des Abs 3 S 2 1. HS ist es, eine verdeckte Einkommensverwendung zu korrigieren. Um dies zu bestimmen ist der doppelte Fremdvergleich ungeeignet. Sind Leistung und Gegenleistung zu Lasten der Körperschaft nicht ausgewogen, kann dies eine Einkommensverwendung der Körperschaft indizieren, umgekehrt aber scheidet eine Einkommensverwendung der Körperschaft aus. Ihr Einkommen ist höher, als es wäre, wenn ein fremder Dritter das Geschäft abgeschlossen hätte. Allenfalls liegt eine (verdeckte) Einlage vor.

169 Die Begriffsbestimmung der Rspr ist in erster Linie auf den typischen Anwendungsfall, die **KapGes**, zugeschnitten. Er ist für die übrigen Körperschaften entsprechend anzupassen. An die Stelle des Gesellschaftsverhältnisses tritt die genossenschaftsrechtl Beziehung, die Mitgliedschaft des Vereins; der ordentlich und gewissenhafte Geschäftsführer der GmbH wird ersetzt durch den ordnungsgemäß handelnden Geschäftsführer einer **Genossenschaft** (§ 34 I 1 GenG; BFH BStBl II 90, 88; II 15, 1056; II 16, 298), eines VVaG (BFH BStBl II 92, 429) bzw den ordnungsgemäß handelnden **Vereinsvorstand** (s Anh § 8 Rz 1279ff); zur Frage, ob es auch bei Körperschaften, die Überschusseinkünfte erzielen, eine vGa geben kann *Böhmer* DStR 12, 1995.

175 b) Empfänger der vGa. Empfänger einer vGa kann nur sein, wer in einem **gesellschaftsrechtl** oder **mitgliedschaftl** **Verhältnis** zur Körperschaft steht oder diesem nahe steht (dazu Rz 182), gleichgültig, ob er unbeschränkt oder beschränkt stpfl ist (vgl zB BFH BStBl II 73, 449; s auch Rz 175 ff).

Eine gesellschaftsrechtl oder mitgliedschaftl Beteiligung ist gegeben bei KapGes (auch ausländischen, s § 1 Rz 30), Genossenschaften (BFH BStBl III 56, 43; II 72, 361; II 84, 273; II 93, 376; NV 07, 2355; II 15, 1056; II 16, 298; aA *Beuthien* DStR 07, 1847), Gewerkschaften des alten Rechts (RFH RStBl 35, 827), VVaG (BFH BStBl III 62, 89; III 63, 244; BFH BStBl II 92, 429; s auch Anh § 8 Rz 1324ff), Vereinen (s ABC „vGa bei Vereinen“), Betrieben gewerbl Art (BFH BStBl II 68, 692; HFR 69, 26; II 90, 237, 647; s Rz 506), nicht bei Stiftungen (BFH BStBl III 60, 37; BStBl II 64, 17; II 14, 484; *Rader* BB 77, 1442; aA *Schulze zur Wiesche* DStZ 91, 161).

Auf die **Höhe**, **Größe** oder den **Umfang** des Gesellschafts- oder Mitgliedschaftsrechts kommt es nicht an; zu den Besonderheiten bei beherrschenden AntE s Rz 320 ff. 176

Ist an dem Gesellschaftsanteil ein steuerlich anzuerkennender **Nießbrauch** bestellt, so kann der Nießbraucher Empfänger einer vGa sein bzw. diese bedingen, sofern ihm auch die offenen Ausschüttungen zugerechnet werden können; aufgrund seiner Gesellschafterstellung kann aber auch der Besteller die vGa begründen. BFH BStBl III 55, 397 behandelt einen Nießbrauchsfall, der allerdings nicht aussagekräftig ist, da Nießbrauchbesteller und Nießbraucher gleichzeitig nahestehende Personen waren; BFH BStBl III 67, 372 lässt das Problem offen. Maßgebend ist das wirtschaftliche Eigentum an dem Anteil.

Bei einer **Treuhänderei** ist die vGa dem Treugeber zuzurechnen (BFH/NV 13, 1866; 14, 27).

Auch in der **Organenschaft** ist eine vGa zu erfassen (Anh § 8 Rz 881 ff.).

Keine vGa, wenn zwischen der einen Vorteil gewährleitenden Körperschaft und dem Empfänger ein **gesellschaftsrechtliches** oder **mitgliedschaftliches Verhältnis fehlt** (BFH/NV 12, 885; BFH BStBl II 95, 198 betr. einen Geschäftsführer, der Gelder unterschlagen hat; BFH BStBl II 69, 14 betr. Sondervorteil an jemanden, der als AntE geworben werden sollte; RFH RStBl 37, 934 betr. Überlassung eigener Anteile an neue AntE).

Eine **mittelbare Beteiligung** genügt nicht, der mittelbar Beteiligte kann aber Nahestehender (Rz 182) sein (BFH BStBl II 95, 198; II 15, 687: der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die die Anteile hält, ist nicht Anteilseigner, sondern Nahestehender; s auch *Geist* BB 12, 2339).

Ebenfalls keine vGa bei Zuwendungen der **AntE untereinander** (BFH BStBl III 52, 148 betr. Veränderung der Beteiligungsverhältnisse; II 75, 230 betr. Vorteile durch Bezugsrechte). Ist allerdings der Mitgesellschafter selbst AntE des zuwendenden Gesellschafters, zB einer beteiligten GmbH, so kann eine Beteiligungsverschiebung zugunsten des Mitgliedschafters eine vGa sein (BFH BStBl III 67, 626).

Eine vGa bzgl. eines **zukünftigen** oder bzgl. eines **ausgeschiedenen Gesellschafters** ist möglich, wenn sie durch das zukünftige oder vergangene Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH BStBl II 89, 419 betr. Vermögensvorteil an zukünftigen Gesellschafter; dazu *Klein* NWB F 4, 3761 (10/99); HFR Anm 89, 376; *Lange* NWB F 4, 3609 (6/89); ablehnend *Wichmann* DB 94, 2101; BFH BStBl II 11, 55, zur Zahlung an den durch Anteilsverkauf ausgeschiedenen Gesellschafter; FG Berlin EFG 04, 1712, zum Beitritt im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Vermögensminderung; s auch BFH/NV 06, 426 zur Einlage eines Noch-Nichtgesellschafters). Insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen bleibt die vGa bestehen, auch wenn der AntE die Stellung eines AntE verliert. Beispiel: AntE und Körperschaft schließen einen langfristigen Mietvertrag ab; die Körperschaft, Mieterin, zahlt eine überhöhte Miete. Veräußert der AntE seine Beteiligung, bezieht er weiterhin nebeneinander Einkünfte aus VuV und Einkünften aus KapVerm (s auch BFH BStBl II 78, 33; BFH/NV 10, 1125 und FG BaWü EFG 01, 1440; vGa bei Pensionszahlungen an ausgeschiedenen Gesellschafter; FG Bln-Bdbg EFG 16, 1916 m Anm *Räte* zu Pensionszahlungen und Beratervertrag an ausgeschiedenen Gesellschafter).

Die vGa bleibt auch unberührt, wenn die **Forderung** aus dem unangemessenen Vertrag nach dem maßgebenden Zeitpunkt an einen Nichtgesellschafter **abgetreten** wird (RFH RStBl 32, 1145).

Kann die Körperschaft den langfristigen Vertrag **kündigen** und unterlässt sie es, nachdem der Begünstigte nicht mehr AntE ist, entfällt die vGa von dem Zeitpunkt an, zu dem hätte gekündigt werden können. Vereinbart umgekehrt ein Vermieter mit der GmbH eine objektiv unangemessene hohe Pacht, so wird nicht dadurch der unangemessene hohe Anteil zur vGa, dass der Vermieter AntE wird. Erst wenn der Vertrag kündbar wird, kann sich die Frage der vGa neu stellen.

§ 8 179–190

Ermittlung des Einkommens

Bei NichtGes spricht uE die Vermutung gegen die vGa.

179 Die vGa ist von dem Augenblick an möglich, in dem das **KStSubjekt entsteht** (BFH BStBl II 83, 247; s auch FG Hdg EFG 06, 1364 zur vGa nach Umwandlung einer OHG in eine GmbH).

VGa sind auch in der **Liquidation** möglich. Beispiel: Die Gesellschaft veräußert ein Grundstück unangemessen niedrig an den AntE; der Mandantenstamm geht unentgeltlich auf den Gesellschafter über (BFH/NV 04, 958). Diese vGa darf den Liquidationsgewinn nicht mindern. Zur Zahlung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als vGa im Liquidationsstadium s NdsFG GmbHHR 92, 59. Die vGa ist als Liquidationsrate dem Endvermögen hinzuzurechnen, s § 11 Rz 15 ff. Die Liquidation selbst ist ein organisationsrechtlicher Akt, der als solcher eine vGa nicht auslöst.

182 **c) VGa an Nahestehende:** VGa sind auch hinsichtlich nahestehender Personen möglich. Voraussetzung ist, dass der Grund der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung in dem Verhältnis zu dem Gesellschafter bzw Mitglied liegt, dem die dritte Person nahestehlt. Entscheidend ist, ob die Körperschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einer Person, die dem Gesellschafter oder Mitglied nicht nahesteht, nicht gewährt hätte (BFH BStBl II 97, 301; II 16, 491). Die Einkommensveränderung erfolgt zu Gunsten des Nahestehenden, jedoch begründet durch das Gesellschafts- bzw Mitgliedschaftsverhältnis des Anteilseigners. Daher setzt die vGa an den Nahestehenden nicht voraus, dass der Gesellschafter, dem er nahesteht, beherrschend ist (BFH BStBl II 11, 62 m Anm Pezzer FR 09, 587; Biese GmbHHR 09, 326; BFH/NV 15, 234; 17, 1174). Eine geringe Beteiligung mindert aber die Indizwirkung für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (BFH BStBl II 11, 62).

183 Ausreichend ist es, wenn dem Nahestehenden die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung **mittelbar** zugutekommt, wenn der Grund letztlich im Verhältnis zum AntE zu sehen ist (vgl FG Saarl EFG 73, 90: Vorteil an eine GmbH des Nahestehenden; FG München DStRE 10, 665, zur Anmietung durch die GmbH vom Nahestehenden; FG Münster EFG 15, 920: Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine Kapitalgesellschaft, an der ein Angehöriger des Gesellschafters beteiligt ist, uE unzutreffend jedenfalls für eine vGa nach § 8 III 2, da die Vorteileignung (Rz 228) fehlt; s auch BFH/NV 12, 885: keine vGa bei konzernfremdem Erstversicherer und konzernneuem Rückversicherer; FG Köln GmbHHR 17, 483, zur Nichtteilnahme der Komplementär-GmbH an der Kapitalerhöhung bei der KG). Der Vorteil des Nahestehenden muss aber nicht zugleich ein Vorteil des AntE sein (BFH BStBl II 97, 301; dazu BMF BStBl I 99, 514; Gosch NWB Fach 4, 4167 (7/97); Mahlow DB 97, 1640; entgegen Rose DB 05, 2596, hält der I. Senat an dieser Rspr auch nach der Erweiterung der vGa-Definition um die „Vorteileignung“ fest, BFH/NV 09, 1841, s auch Rz 165 f).

184 Nicht ausreichend, wenn der Dritte der **Gesellschaft** nahesteht, er muss dem AntE nahestehen (BFH BStBl III 64, 17). Steht der Dritte einer Person nahe, die **erst AntE werden** soll, so ist eine vGa idR nicht möglich (s auch Rz 177).

188 Ist der **Nahestehende zugleich AntE**, ist idR anzunehmen, dass das unmittelbare GesVerhältnis maßgebend ist (BFH BStBl II 82, 248; Zurückhaltung bei L. Schmidt FR 82, 152).

190 **Persönliche** oder **sachliche Beziehungen** zwischen AntE und Empfänger lassen **vermuten**, dass die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung durch das GesVerhältnis bzw Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH BStBl II 97, 301; 16, 491). Die Beziehungen zwischen dem Gesellschafter bzw Mitglied können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein (BFH BStBl II 97, 301; II 16, 491). Die Vermutung ist aber widerlegbar.

Sind für den Nahestehenden ebenso wie für einen Dritten **betriebliche Gründe** maßgebend, keine vGa (BFH BStBl III 67, 791 betr Altersversorgungszusage einer GmbH an die Mitglieder eines AntE, eines Vereins). Keine vGa, wenn der Grund ausschließlich in dem Verhältnis Körperschaft/Nahestehender begründet ist (BFH BStBl II 77, 569). S auch FG RhPf EFG 87, 372: Im Hinblick auf BVerfG BStBl II 85, 475 (betr die Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen in der Betriebsaufspaltung) besteht keine Vermutung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung bei einer Vermögenszuwendung an den Ehegatten des Gesellschafters.

Nahestehender kann eine natürliche oder jur Person sein.

191

Beispiele: Verwandtschaft (BFH BStBl III 64, 17), keine Einschränkung durch § 15 AO (BFH BStBl II 97, 301; bei **Kindern** hindert die Volljährigkeit nicht das Nahestehen (BFH BStBl II 75, 306; II 77, 569); Ehe (BFH BStBl II 72, 320). Den **Ehegatten** als Nahestehenden zu qualifizieren, widerspricht nicht Art 3 GG (BFH BStBl II 88, 786). Auch die **Witwe**, die von dem AntE testamentarisch bedacht wird (FG Hbg EFG 88, 385), oder die **geschiedene Frau** können Nahestehende sein, allerdings nur, wenn sich hinter Zuwendungen eine private Veranlassung – zB Unterhaltszahlungen – verbirgt; nahestehend ist auch die **Kap-Ges** der Ehefrau bzw des Ehemannes (s BFH BStBl II 75, 48), nicht die einer mit dem Alleingeschäftsführer befreundeten Person (FG Brdbg EFG 04, 1859). Der **nichteheliche Lebenspartner kann** Nahestehender sein (BFH BStBl II 01, 204, zur PZ an nichteheliche Lebenspartnerin, BFH/NV 16, 424 betr Darlehen). Gleiches gilt uE für **gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften** und Partnerschaften (ebenso Ottersbach NWB F 4, 4435 (9/01)). Arbeitnehmer des AntE (BFH BStBl III 64, 33); ausgeschiedene Arbeitnehmer, Gesellschafter im Konzern, **SchwesterGes** (BFH BStBl III 61, 460; III 62, 338; III 65, 27; III 66, 285; II 69, 243; II 71, 69, 408; II 73, 449; II 77, 571, 574; II 82, 631; FG Hamburg EFG 07, 439 zur ausländischen Schwestergesellschaft). **PersGes**, an der die AntE der KapGes – nicht notwendig ausschließlich oder im gleichen Verhältnis, nicht notwendig auch alle – beteiligt sind, kann Nahestehende sein (BFH BStBl II 87, 459; FG Bln EFG 04, 1712; aA FG München EFG 85, 141; s auch Schulze zur Wiesche DStZ 17, 451); ebenso eine Gesellschaft des bürgerl Rechts (BFH/NV 91, 841). Staatshandelsunternehmen Rumäniens untereinander (HessFG EFG 82, 204). **Vereinsmitglieder** eines AntE (BFH BStBl III 67, 791; s auch Anh § 8 Rz 1279), selbst wenn der Empfänger ein von diesen Mitgliedern gebildeter weiterer Verein ist (BFH BStBl II 68, 322). Bei Betrieben gewerbl Art sind Nahestehende der **jur Personen des öffentl Rechts** deren andere Betriebe gewerbl Art (vgl zB RFH RStBl 37, 979), aber auch von der jur Pers des öffentl Rechts gehaltene KapGes (s hierzu § 9 Rz 18 betr die spezielle Problematik bei Sparkassen), nicht jedoch die Bürger, für die die jur Person des öffentl Rechts zuständig ist. Nahestehend können Körperschaften sein, an denen Nahestehende beteiligt sind (BFH BStBl II 75, 48). Sonstige intensive Beziehungen zwischen AntE und Empfänger können zu einem nahestehenden Verhältnis führen (BFH BStBl III 64, 17).

Zu den **Rechtsfolgen** der vGa an Nahestehende Rz 292.

192

d) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung: Nach der Rspr des BFH ist Voraussetzung für eine vGa eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die sich auf die **Einkommensermittlung** der Körperschaft **auswirkt**. Maßgebend für die Frage, ob eine Vermögensminderung vorliegt, ist die Steuerbilanz. Nur wenn der Gewinn (§ 4 I 1 EStG) der Steuerbilanz gemindert wurde, kann eine vGa vorliegen.

195

Mithin liegt **keine vGa** vor, wenn im Jahresabschluss einer GmbH Rücklagen auf ausstehende Einlagen umgebucht werden (BFH BStBl II 84, 717), eine Pensionszahlung gegen eine Pensionsrückstellung gebucht wird (FG D'dorf DStRE 11, 1007) oder Zahlungen auf ein Privatkonto des Gesellschafters fließen, aber bei der KapGes als Einnahme erfasst werden (anders zum Zufluss beim Gesellschafter BFH GmbHR 15, 996; Rz 165). Eine Darlehensgewährung, also die Hingabe der Valuta durch die Kapitalgesellschaften an den Gesellschafter oder Nahestehenden, ist keine vGa (Aktivtausch), allenfalls die Wertberichtigung der Forderung gegen den Gesellschafter (BFH BStBl II 04, 1010), wobei zu beachten ist, dass erst die tatsächliche Abschreibung (Wahlrecht, § 6 I Nr 2 S 2 EStG) zur Vermögensminderung führt (s auch Anh § 8 Rz 248ff). Unterlässt es die Gesellschaft, eine Forderung gegen den Gesellschafter einzuklagen oder zu vollstrecken, kann dies vGa sein

§ 8 196–208

Ermittlung des Einkommens

(BFH BStBl II 97, 89; BFH/NV 11, 836), uE aber nur, wenn die Forderung hierdurch an Wert verliert – etwa wegen Eintritt der Verjährung oder Vermögensverfall des Gesellschafters.

Eine Verpflichtung zur Weiterleitung von vor der Gründung erlangten Vorteilen besteht für den Gesellschafter nicht (BFH/NV 09, 49; s auch Anh § 8 Rz 1406 ff).

196 Soweit der BFH (Rz 165) auf den **Unterschiedsbetrag nach § 4 I 1 EStG** (Gewinn) und nicht auf das Einkommen abstellt, ist dies darin begründet, dass Gegenstand einer vGa auch steuerfreie Einkünfte sein können, die sich nicht auf das Einkommen auswirken (Gosch § 8 Rz 169; s auch Anh § 8 Rz 1096 steuerfreie Erträge).

197 Eine vGa erfolgt in dem Augenblick, in dem sie den Gewinn der KapGes beeinflusst (BFH BStBl II 87, 733; II 04, 1010). Dieser **Zeitpunkt** muss weder mit dem tatsächlichen Vermögensabfluss noch mit dem Zufluss beim Gesellschafter zusammenfallen (BFH BStBl II 68, 809, II 87, 733; II 90, 237).

198 Die **verhinderte Vermögensmehrung** ist eine fiktive Größe. Sie bestimmt sich aus der Differenz zwischen tatsächlich erzielter Einnahme/getätigter Ausgabe und dem, was im objektiven Fremdvergleich als angemessene Einnahme/Ausgabe anzusehen ist (Gosch § 8 Rz 253). Damit droht eine unzulässige Besteuerung eines Sollgewinns (Gosch § 8 Rz 254; s auch Schnorberger/Dust BB 15, 2903). UE kann eine vGa nur vorliegen, wenn die Körperschaft bereits eine Rechtsposition innehat, die ihr ohne Gegenleistung entzogen wird. Dies ist etwa bei dem Verkauf eines Wirtschaftsguts oder einer Dienstleistung unter Marktwert oder bei Überlassung einer konkreten Geschäftschance (Anh § 8 Rz 567) der Fall, nicht aber, wenn die Körperschaft, ohne bereits hierfür etwas aufgewendet zu haben, Möglichkeiten der Gewinnerzielung nicht nutzt.

Ist die Körperschaft Gesellschafterin einer PersGes, so kann die verhinderte Vermögensmehrung darin liegen, dass sie zugunsten ihrer AntE auf einen höheren Gewinnanteil verzichtet (BFH BStBl II 80, 531; zust L. Schmidt FR 80, 361). In diesem Fall bestimmt die Höhe des Gewinnverzichts die Höhe der vGa (vgl auch HFR Anm 80, 415). S hierzu auch Anh § 8 Rz 632.

199 Die Vorteilszuwendung kann auch **mittelbar** geschehen (BFH/NV 86, 301 betr Vorteilszuwendung durch Befreiung von einer Verbindlichkeit; BFH/NV 86, 638). Sie kann zeitlich später erfolgen oder vollständig entfallen.

202 Eine verhinderte Vermögensmehrung tritt auch ein, wenn materielle oder immaterielle Vermögensgegenstände von der Körperschaft auf den Anteilseigner ohne angemessene Gegenleistung übertragen oder ihm überlassen werden (vgl BFH BStBl II 71, 536; II 71, 69 betr Geschäftswert; BStBl II 72, 227 betr Vertragschancen oder Gebrauchs- und Nutzungsmöglichkeiten) oder der Anteilseigner veranlasst, dass ein Vermögensgegenstand unter Wert veräußert wird, um so eigene Aufwendungen zu ersparen (s BFH BStBl II 15, 249).

205 Die **Nichtabzugsfähigkeit** von **Betriebsausgaben** (§§ 9, 10; § 4 EStG; keine Empfängerbenennung nach § 160 AO usw) berührt zwar die Einkommensermittlung; vGa liegen insoweit jedoch nicht vor, da solche Betriebsausgaben betrieblich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind und im Übrigen der AntE keinen Vorteil erhalten hat (vgl BFH BStBl II 81, 108 betr nach § 4 V, VI EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben). Im Zweifel geht uE die Behandlung als Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (zB nach § 4 V Nr 7 EStG) der vGa vor.

208 Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung der Körperschaft muss auf einer Rechtshandlung ihrer **Organe** beruhen. Dies ist der Geschäftsführer (BFH BStBl II 89, 1029), aber auch der beherrschende Gesellschafter (BFH BStBl II 91, 484; Seeger FR 90, 53; s auch BFH BStBl II 11, 60, zu vGa durch die Haftung der Schwestergesellschaft für eigenkapitalersetzende Gebrauchsüberlassung; FG Münster EFG 17, 149, m Anm Rengers; Walter GmbH 17, 265 u Köster DStZ 17, 137, Rev BFH I R 78/16 zur vGa durch Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO). Dies kann durch Handeln, Dulden oder Unterlassen

geschehen (BFH BStBl II 77, 467), auch durch rechtl (BFH BStBl II 93, 351) oder faktisch (BFH BStBl II 93, 352) Bevollmächtigte.

Handeln beherrschende **Geschäftsführer** einer GmbH, so ist es unerheblich, ob dies mit oder ohne Genehmigung der Gesellschafterversammlung geschieht (BFH BStBl II 91, 484; FG Hbg EFG 92, 40).

Vorführungen durch nachgeordnete **Angestellte** führen zu keiner vGa (BFH BStBl II 91, 484). Anders nur, wenn ein pflichtgemäß handelnder Geschäftsführer ihre Handlungsweise hätte verhindern können und tatsächlich verhindert hätte (BFH BStBl II 93, 352; II 93, 351).

Organisationsrechtliche Akte, dh Beschlüsse der **Gesellschafterversammlung** über Satzungsänderungen, Zweckänderungen, Umwandlung, Fusion, Liquidation etc, führen nicht zu vGa. Durch § 8 III wird die Freiheit des AntE, über die Existenz und die Organisation der Körperschaft zu bestimmen, nicht eingeschränkt; vgl *Wassermeyer StVj* 93, 208, 218. Allerdings können mangelhafte oder fehlende Beschlüsse der Gesellschafterversammlung zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit von Verträgen führen mit der Folge, dass die fehlende zivilrechtliche Wirksamkeit bei beherrschenden Gesellschaftern die gesellschaftsrechtliche Veranlassung indiziert (Rz 320ff).

Die **unberechtigte Entnahme**, die **Unterschlagung** oder **Veruntreuung** eines AntE oder eines ihm Nahestehenden ohne die tatsächliche oder faktische Genehmigung durch die Geschäftsführung oder die Gesellschafterversammlung führt nicht zu einer vGa; denn diese unberechtigte Entnahme ist nicht auf eine Organentscheidung zurückzuführen (FG RhPf EFG 72, 255; FG BaWü EFG 77, 170; FG RhPf EFG 87, 474; FG Bln-Bdgb EFG 15, 1643; BFH BStBl II 91, 484; 93, 351). Es fehlt an der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

Bewirkt der Geschäftsführer und **Alleingesellschafter** die Entnahme, ist sie genehmigt; es liegt eine – auch abgeflossene – vGa vor (vgl BFH BStBl II 93, 352; BFH/NV 04, 667; FG Saarland EFG 03, 566).

Problematisch sind die Fälle, in denen der **nicht beherrschende** Gesellschafter-Geschäftsführer oder der beherrschende Gesellschafter, sei er – ohne Alleingesellschafter zu sein – Geschäftsführer oder nicht, unberechtigt entnimmt, veruntreut oder unterschlägt. Die Organhandlung liegt vor (BFH BStBl II 87, 733; *Wassermeyer DB* 93, 1260, 1948), selbst wenn hierdurch die Gesellschaft in strafbarer Weise geschädigt wird (BFH BStBl II 93, 351, 352; GmbHR 05, 60). Der Geschäftsführer oder Gesellschafter haftet der Gesellschaft aufgrund der deliktschen (nicht gesellschaftsrechtl) Handlung. Zum Schutz der übrigen AntE kann selbst bei dem von § 181 BGB befreiten Geschäftsführer nicht von einer Genehmigung oder einem Verzicht ausgegangen werden (vgl FG BaWü EFG 77, 170; Seeger FR 90, 53; s auch FG Saarl EFG 12, 1875, wonach mangelnde Kontrolle des Geschäftsführers schon ausreichen soll; uE unzutreffend).

UE tritt dieser zivilrechtliche **Schadensersatzanspruch** an die Stelle des entnommenen bzw unterschlagenen Vermögensgegenstandes, so dass – anders als bei Ansprüchen der Gesellschaft gegen den Gesellschafter, die auf eine bloße Rückgängigmachung der vGa abzielen (dazu Rz 305ff) – eine Einkommensbeeinflussung iSd vGa ausscheidet (s BFH/NV 97, R 232; 97, R 355; BFH/NV 98, 1374; FG Köln EFG 00, 582). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Schadensersatzanspruch bei Bilanzaufstellung bekannt ist (BFH BStBl II 84, 723; BFH/NV 04, 182).

Erst der spätere **Verzicht** auf die Rückforderung kann zur vGa führen (vgl BFH BStBl II 87, 733 betr nicht weitergeleiteter Schmiergeldzahlungen; BFH BStBl II 97, 89 mit HFR Anm 95, 209, und abweichender Auslegung der FinVerw BStBl I 97, 112; GmbHR 97, 609; BFH/NV 98, 1374; BFH/NV 11, 69, für eine AG; FG RhPf EFG 72, 255; FG BaWü EFG 77, 170; Ranft aaO; Seeger aaO; GmbHR 80, 308; vgl auch Brezing StBj 83/84, 226; *Wassermeyer StVj* 93, 208, 213; ders FR 97, 563; Paus FR 97, 565). Grundsätzlich ist jedoch die Nichtgeltendmachung eines Anspruchs noch kein Verzicht (BFH/NV 98, 1579).

- 215 Diese von uns vorgenommene Differenzierung bezüglich der Anerkennung der **Rückgängigmachung der vGa** durch Aktivierung von Regressforderungen beruht entgegen der Auffassung von *Wassermeyer* GmbH R 05, 149, nicht auf einer Differenzierung nach dem Unrechtsgehalt bei der GmbH, sondern auf der dem Regressanspruch zugrunde liegenden Rechtsgrundlage. Ist diese gesellschaftsvertraglicher Natur, liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung und damit eine als Einlageforderung gewinnneutral zu behandelnde Regressforderung vor. Besteht ein gesetzl Schadensersatzanspruch, so ist die Rechtsgrundlage nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst und es liegt eine die Gewinnminderung neutralisierende aktivierungspflichtige Regressforderung vor (*Schwedhelm/Binnewies* GmbH R 05, 65, 151).

Demgegenüber geht der **VIII. Senat** des BFH davon aus, dass die Hinzurechnung der Vermögensminderung außerhalb der Bilanz als vGa unabhängig von dem Rechtsgrund des Regressanspruchs Vorrang vor der gewinnerhöhenden Aktivierung des Anspruchs habe (GmbH R 05, 60; zustimmend *Wassermeyer* GmbH R 05, 149; BFH/NV 05, 1528; 09, 1815; FG München EFG 05, 1299, mit uE zu Recht krit Anm *Neu*); so auch schon die FinVerw in der Interpretation von BFH BStBl II 97, 89 FinVerw BStBl I 97, 112; FG Hbg EFG 92, 40, 42; krit dazu *Wichmann* Stbg 93, 116.

Zu den Rechtsfolgen, wenn der **Empfänger** des Vorteils ein **Nahestehender** ist, BFH/NV 05, 105; *Wassermeyer* GmbH R 05, 149; *Schwedhelm/Binnewies* GmbH R 05, 65, 151).

- 220 Unterschlägt ein Geschäftsführer Gelder, der **nicht AntE** oder Nahestehender ist, so liegt keine vGa vor (BFH BStBl II 95, 198; FG D'dorf EFG 05, 959; dazu *Ott/Schmitz* INF 05, 941).

- 221 Alleine durch die **Buchführung** oder durch **Buchungen** werden keine vGa vorgenommen. Die Buchführung stellt Vermögensbewegungen dar; sie bewirkt sie nicht. Buchungsfehler, Irrtümer bei der Dateneingabe usw sind regelmäßig keine vGa, BFH/NV 98, 1374 und Vorinstanz FG SaarL EFG 97, 1214; BFH/NV 00, 751; BFH/NV 14, 907; FG BaWü EFG 80, 518; FG D'dorf GmbH R 90, 56; FG SaarL GmbH R 90, 58 und GmbH R 94, 491; FG SaarL EFG 01, 1233). Das Gleiche gilt für Hinzuschätzungen aufgrund von Buchführungsmängeln (NdsFG GmbH R 92, 688, s auch Anh § 8 Rz 736). Oft ist jedoch die Buchung der Ausdruck einer vorgenommenen oder mit der Buchung sich vollziehenden Einkommensbeeinflussung bzw Vorteilsgewährung. VGa erst dann, wenn der Buchungsfehler erkannt, aber nicht korrigiert wird (s BFH X B 130/03 v 5.4.04, nv, gegen FG Berlin EFG 03, 1571, mit Anm *Neu*).

Beispiel: Die Gutschrift einer falsch berechneten Tantieme an den AntE auf dem Privatkonto, veranlasst durch den StB, führt nicht zu einer vGa; die Gutschrift einer rückwirkend gewährten Gehaltsnachzahlung kann hingegen eine vGa sein, wenn sie durch die Geschäftsleitung verfügt wurde, nicht aber, wenn der nachgeordnete Buchhalter sich „großzügig“ erweisen wollte.

- 222 **Subjektiv** muss eine vGa nicht gewollt sein; insoweit ist ein **Wissen** oder **Nichtwissen** um die vGa unerheblich. Entscheidend ist nur, ob ein ordnungsgemäß handelnder Geschäftsleiter einem Nichtgesellschafter den Vorteil nicht gewährt bzw die Einkommensänderung nicht bewirkt hätte; hier wirkt sich die von subjektiven Vorstellungen freie Begriffsbestimmung der vGa aus. Daher führt nach Ansicht des BFH eine Zahlung auch dann zur vGa, wenn sie in der **irrtümlichen Annahme einer Zahlungsverpflichtung** erfolgt, sofern die angenommene Zahlungsverpflichtung zur vGa geführt hätte (BFH BStBl II 11, 55 m Anm *Kamps* GmbH R 08, 943; *Pezzer* FR 09, 32; ferner HessFG EFG 96, 832; NdsFG EFG 98, 1030; der Rspr zustimmend *Schmitz* GmbH R 09, 910).

- 227 Bei Dauerrechtsverhältnissen kann darüber hinaus eine vGa vorliegen, wenn von einer zivilrechtlichen möglichen **Beendigung oder Änderung** des Vertrags nicht Ge-