

Amtliche Hinweise 2008 zu den Körperschaftsteuer-Richtlinien

H 1 Einführung - unbesetzt -

H 2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich

Tabellen 1 und 2 zum BMF-Schreiben vom 24.12.1999 - BStBl I S. 1076 ff (insbes. S. 1114 und 1119) und BMF vom 19.3.2004 - BStBl I S. 411

(Anhang 17)

Beginn der Steuerpflicht

Die Steuerpflicht beginnt bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Handelsregister (§§ 41, 278 AktG, § 11 GmbHG), sondern erstreckt sich auch auf die mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 2 GmbHG) oder durch notarielle Feststellung der Satzung (§ 23 Abs. 1, § 280 Abs. 1 AktG) errichtete Vorgesellschaft, d. h. die Kapitalgesellschaft im Gründungsstadium (>BFH vom 13.12.1989 - BStBl 1990 II S. 468; BFH vom 14.10.1992 - BStBl 1993 II S. 352). Von Todes wegen errichtete Stiftungen sind im Falle ihrer Genehmigung aufgrund der in § 84 BGB angeordneten Rückwirkung bereits ab dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls subjektiv körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG (>BFH vom 17.09.2003 - BStBl 2005 II S. 149).

GmbH & Co. KG

Eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist, ist nicht als Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG anzusehen. Eine Publikums-GmbH & Co. KG ist kein nichtrechtsfähiger Verein im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Sie ist auch nicht als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig, da ihr Einkommen bei den Gesellschaftern zu versteuern ist (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl II S. 751).

Kameradschaft einer Freiwilligen Feuerwehr

Die Kameradschaft einer Freiwilligen Feuerwehr kann ein nichtrechtsfähiger Verein im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sein, sofern ein Personenzusammenschluss für Zwecke gebildet wurde, die über die Aufgaben der gemeindlichen Einrichtung hinaus gehen, z. B. Einrichtung einer Kameradschaftskasse zum Zwecke der Kameradschaftspflege und Veranstaltung jährlicher Feste (>BFH vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 361).

REIT-AG

>REITG vom 28.5.2007 (BGBl. I S. 914) und BMF vom 10.7.2007 - BStBl I S. 527

Stiftung

>Beginn der Steuerpflicht

Unechte Vorgesellschaft

Eine unechte Vorgesellschaft ist wie eine >Vorgründungsgesellschaft zu behandeln. Um eine unechte Vorgesellschaft handelt es sich, wenn die Gründer nicht die Absicht haben, die Eintragung ins Handelsregister zu erreichen, oder wenn aufgrund von Eintragungshindernissen die Vorgesellschaft zum Dauerzustand wird oder wenn nach Ablehnung des Eintragungsantrags eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt (>BFH vom 7.4.1998 - BStBl II S. 531).

Vorgesellschaft

>Beginn der Steuerpflicht

>Unechte Vorgesellschaft

Vorgründungsgesellschaft

Die Vorgründungsgesellschaft erstreckt sich auf die Zeit zwischen der Vereinbarung über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft bis zur notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung. Sie ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft identisch. Es handelt sich, von Ausnahmen abgesehen, nicht um ein Körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde (>BFH vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 91). Die Vorgründungsgesellschaft kann als nichtrechtsfähiger Verein oder Personenvereinigung i. S. d. § 3 Abs. 1 KStG steuerpflichtig sein, wenn ein größerer Kreis von Personen, eine Verfassung und besondere Organe vorhanden sind (>BFH vom 6.5.1952 - BStBl III S. 172).

H 3 (unbesetzt)

H 4 Beschränkte Steuerpflicht

Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich

Tabellen 1 und 2 zum BMF-Schreiben vom 24.12.1999 - BStBl I S. 1076 ff (insbes. S. 1114 und 1119) und BMF vom 19.3.2004 - BStBl I S. 411

(Anhang 17)

H 5 Abgrenzung der Steuerpflicht

GmbH & Co. KG

Eine Publikums-GmbH & Co. KG ist weder als nichtrechtsfähiger Verein i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG noch als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig (>BFH vom 25.6.1984 - BStBl 1984 II S. 751).

>H 2 Vorgründungsgesellschaft

H 6 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Allgemeines

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben (>BFH vom 22.9.1976 - BStBl II S. 793).

Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so ist sie Subjekt der Körperschaftsteuer wegen jedes einzelnen Betriebs (>BFH vom 13.3.1974 - BStBl II S. 391 und vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 242).

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

>R 16 Abs. 5 Satz 3 und 4 KStR 2004

Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

>R 33

Einrichtung

Die Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (>BFH vom 26.5.1977 - BStBl II S. 813).

Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen (>BFH vom 13.3.1974 - BStBl II S. 391).

Insbesondere kann die Einrichtung gegeben sein, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint (>RFH vom 20.1.1942 - RStBl S. 405 und BFH vom 26.2.1957 - BStBl III S. 146).

Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (>BFH vom 26.5.1977 - BStBl II S. 813 und vom 14.4.1983 - BStBl II S. 491).

Kirchliche Orden

Kirchliche Orden können Körperschaften des öffentlichen Rechts sein (>BFH vom 8.7.1971 - BStBl 1972 II S. 70).

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Abgrenzung zum Gewerbebetrieb >R 15.5 EStR 2005

Überwiegende Zweckbestimmung

Eine überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung liegt nur vor, wenn die beiden Tätigkeitsbereiche derart ineinander greifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn also die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt (>BFH vom 26.5.1977 - BStBl II S. 813).

Wirtschaftliches Gewicht

Ein Betrieb gewerblicher Art ist nur anzunehmen, wenn es sich um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewicht handelt (>BFH vom 26.2.1957 - BStBl III S. 146 und vom 24.10.1961 - BStBl III S. 552).

H 7 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Organschaft

>BFH vom 22.8.2007 - BStBl I S. 961 und BMF vom 7.12.2007 - BStBl I S. 905

Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

- **Betriebe gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben** Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (>R 9) ist steuerrechtlich nicht zulässig (>BFH vom 10.7.1962 - BStBl III S. 448)
- **Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art** Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art können nur zusammengefasst werden, wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (>BFH vom 16.1.1967 - BStBl III S. 240 und vom 19.5.1967 - BStBl III S. 510). Der Prüfung bedarf es nicht, wenn Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe (>H 10 Parkraumbewirtschaftung), Hafenbetriebe und Flughafenbetriebe einer Gemeinde zusammengefasst werden (>BFH vom 10.7.1962 - BStBl III S. 448).
- **Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art untereinander und mit anderen Betrieben gewerblicher Art** Ein Betrieb gewerblicher Art und ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art sowie mehrere Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts können nur zusammengefasst werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt. Das gilt bei Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art auch dann, wenn die Betriebe an verschiedene Personen verpachtet sind. Die steuerrechtliche Anerkennung der Zusammenfassung setzt aber voraus, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts die einzelnen Verpachtungen in ihrer Haushaltsführung, Verwaltung und Überwachung organisatorisch nicht eindeutig als mehrere Betriebe behandelt (>BFH vom 24.6.1959 - BStBl III S. 339).

H 8 Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art

Aufgabe des Verpachtungsbetriebs

Ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art kann nur dadurch mit der Folge der Auflösung der in dem verpachteten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgegeben werden, dass der Verpachtungsbetrieb eingestellt oder veräußert wird (>BFH vom 1.8.1979 - BStBl II S. 716).

Einkunftsart

>H 33

Inventar

Die Verpachtung eines Betriebs, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist nur steuerpflichtig, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlassen sind. Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebs gestattet. Sind keine Räume, sondern nur Inventar verpachtet, so kommt es für die Steuerpflicht auf die Umstände des Einzelfalls an (>BFH vom 6.10.1976 - BStBl 1977 II S. 94). Das gilt auch für die Verpachtung eines einer Gemeinde gehörenden Campingplatzes (>BFH vom 7.5.1969 - BStBl II S. 443).

Wirtschaftliches Gewicht

>R 6 Abs. 5 Satz 6 und 7

H 9 Hoheitsbetriebe**Beistandsleistung**

Eine ihrem Inhalt nach wirtschaftliche Tätigkeit wird auch nicht dadurch zur Ausübung hoheitlicher Gewalt, dass sie im Wege der Amtshilfe für den wirtschaftlichen Bereich eines anderen Hoheitsträgers erfolgt (>BFH vom 14.3.1990 - BStBl II S. 866).

Hoheitsbetrieb

- **Ausübung öffentlicher Gewalt** Ausübung öffentlicher Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen (>BFH vom 21.11.1967 - BStBl 1968 II S. 218). Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn der juristischen Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden (>BFH vom 30.6.1988 - BStBl II S. 910). Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (>BFH vom 21.11.1967 - BStBl 1968 II S. 218, vom 18.2.1970 - BStBl II S. 519 und vom 25.01.2005 - BStBl II S. 501).
- **Betrieb gewerblicher Art im Rahmen eines Hoheitsbetriebs** Besteht im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein Betrieb gewerblicher Art (z. B. Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim), so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit steuerpflichtig (>BFH vom 26.5.1977 - BStBl II S. 813).

H 10 Abgrenzung in Einzelfällen**Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten**

Arbeitsbetriebe einer Strafvollzugsanstalt entfalten keine wirtschaftliche Tätigkeit, weil die Beschäftigung von Strafgefangenen zur hoheitlichen Tätigkeit gehört. Für Arbeitsbetriebe einer Untersuchungshaftvollzugsanstalt gilt entsprechendes, wenn die Gefangenen nur in derselben Weise wie Strafgefangene beschäftigt werden (>BFH vom 14.10.1964 - BStBl 1965 III S. 95).

Auftragsforschung

>§ 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG

Campingplatz

Die Unterhaltung eines Zeltplatzes oder Campingplatzes (>H 8 Inventar) stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar (>BFH vom 20.5.1960 - BStBl III S. 368).

Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen u. ä.

Die Friedhofsverwaltung ist ein Hoheitsbetrieb, soweit Aufgaben des Bestattungswesens wahrgenommen werden. Dazu gehören neben dem eigentlichen Vorgang der Bestattung die Grabfundamentierung, das Vorhalten aller erforderlichen Einrichtungen und Vorrichtungen

sowie die notwendigerweise anfallenden Dienstleistungen wie Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit, Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen. Ferner sind dem Hoheitsbetrieb solche Leistungen zuzuordnen, die kraft Herkommens oder allgemeiner Übung allein von der Friedhofsverwaltung erbracht oder allgemein als ein unverzichtbarer Bestandteil einer würdigen Bestattung angesehen werden, z. B. Läuten der Glocken, übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabes, musikalische Umrahmung der Trauerfeier. Dagegen sind Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten (>BFH vom 14.4.1983 - BStBl II S. 491).

Kurbetriebe

Die Gemeinde kann Parkwege, soweit sie öffentlich-rechtlich gewidmet sind, nicht dem Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art zuordnen (>BFH vom 26.4.1990 - BStBl II S. 799).

Marktveranstaltungen (Wochen- und Krammärkte)

Die Überlassung von Standplätzen an die Beschicker von Wochen- und Krammärkten stellt einen Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde dar (>BFH vom 26.2.1957 - BStBl III S. 146). Das gilt auch dann, wenn die Marktveranstaltungen auf öffentlichen Straßenflächen stattfinden (>BFH vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 558).

Parkraumbewirtschaftung

- **Bewachte Parkplätze** Die Unterhaltung von bewachten Parkplätzen erfüllt die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art (>BFH vom 22.9.1976 - BStBl II S. 793).
- **Einrichtungen des ruhenden Verkehrs** Von einer Gemeinde betriebene Einrichtungen des ruhenden Verkehrs (z. B. öffentliche Tiefgaragen), soweit sie nicht dem Hoheitsbereich (>R 9, 10 Abs. 4) zuzuordnen sind, sind Verkehrsbetriebe (>BFH vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 242).

Träger der Sozialversicherung

Die öffentlich-rechtlichen Träger der Sozialversicherung werden in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig (>BFH vom 4.2.1976 - BStBl II S. 355).

Viehmärkte

Der Betrieb von städtischen Nutz- und Zuchtviehmärkten ist als Betrieb gewerblicher Art anzusehen (>BFH vom 10.5.1955 - BStBl III S. 176).

Wasserbeschaffung, Wasserversorgung

Bei der Wasserversorgung handelt eine Gemeinde, anders als bei der Wasserbeschaffung, nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt (>BFH vom 15.3.1972 - BStBl II S. 500 und vom 28.1.1988 - BStBl II S. 473).

Wird die Wasserbeschaffung zusammen mit der Wasserversorgung durchgeführt, liegt eine einheitliche, untrennbare wirtschaftliche Tätigkeit vor (>BFH vom 30.11.1989 - BStBl 1990 II S. 452).

H 10a Befreiungen

Kapitalertragsteuer bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1029

H 11 Allgemeines zu Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Abgrenzung einer Pensionskasse und einer Unterstützungskasse (>BFH vom 5.11.1992 - BStBl 1993 II S. 185)

Einschränkung der Befreiung >§ 6 KStG und R 28

H 12 Leistungsempfänger bei Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Angehörige

>BMF vom 8.1.2003 - BStBl I S. 93 und vom 25.7.2002 - BStBl I S. 706

Bevorzugung des Unternehmers

Eine rechtsfähige Unterstützungskasse ist nur dann nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie eine soziale Einrichtung ist. Das ist nicht der Fall, wenn Unterstützungsempfänger auch die Unternehmer sind und die Leistungen der Kasse an die Unternehmer unverhältnismäßig hoch sind (>BFH vom 24.3.1970 - BStBl II S. 473).

Mitwirkungsrecht

Das satzungsmäßige Recht zur beratenden Mitwirkung darf nicht eingeschränkt sein. Insbesondere macht § 87 Abs. 1 Nr. 1 Betriebsverfassungsgesetz, der dem Betriebsrat das Recht zur Mitbestimmung bei der Verwaltung der Sozialeinrichtungen einräumt, die Voraussetzung des § 3 Nr. 2 KStDV nicht überflüssig (>BFH vom 20.9.1967 - BStBl 1968 II S. 24). Das Recht zu einer beratenden Mitwirkung kann auch in der Weise eingeräumt werden, dass satzungsmäßig und tatsächlich bei der Unterstützungskasse ein Beirat gebildet wird, dem Arbeitnehmer angehören. Diese müssen jedoch die Gesamtheit der Betriebszugehörigen repräsentieren, d. h. sie müssen von diesen unmittelbar oder mittelbar gewählt worden sein (>BFH vom 24.6.1981 - BStBl II S. 749). Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Beiratsmitglieder letztlich von der Geschäftsleitung des Trägerunternehmens bestimmt werden. Eine Bestimmung durch die Geschäftsleitung des Trägerunternehmens ist auch gegeben, wenn der Beirat zwar durch die Mitgliederversammlung der Unterstützungskasse aus dem Kreis der Betriebsangehörigen gewählt wird, über die Zusammensetzung der Mitgliederversammlung jedoch der von der Geschäftsleitung des Trägerunternehmens eingesetzte Vorstand entscheidet (>BFH vom 10.6.1987 - BStBl 1988 II S. 27).

H 13 Vermögensbindung bei Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Aufhebung der satzungsmäßigen Vermögensbindung

Wird die satzungsgemäße Vermögensbindung einer Kasse aufgehoben, so entfällt die Steuerfreiheit der Kasse auch mit Wirkung für die Vergangenheit (>BFH vom 15.12.1976 - BStBl 1977 II S. 490).

Mittelüberlassung an Träger der Kasse

Die Mittel einer Unterstützungskasse können gegen angemessene Verzinsung auch dem Betrieb zur Verfügung gestellt werden, der Träger der Kasse ist (>BFH vom 24.5.1973 - BStBl II S. 632 und vom 27.1.1977 - BStBl II S. 442). Ob die Verzinsung der Darlehensforderung angemessen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Wurde einer Unterstützungskasse vom Trägerunternehmen eine Darlehensforderung zugewendet, beruht die Darlehensforderung also nicht auf Leistungen der Kasse an das Trägerunternehmen, dann ist die Unverzinslichkeit oder unangemessen niedrige Verzinsung der Forderung für die Steuerbefreiung unschädlich, solange die Unterstützungskasse aus rechtlichen Gründen gehindert ist, eine angemessene Verzinsung durchzusetzen (>BFH vom 30.5.1990 - BStBl II S. 1000).

Mitunternehmerschaft einer Unterstützungskasse

Eine Kasse macht ihr Vermögen oder ihre Einkünfte anderen als ihren satzungsgemäßen Zwecken dienstbar, wenn sie sich als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebs betätigt. Das Vermögen ist nämlich dann nicht dauernd gesichert, wenn es zu einem nicht unerheblichen Teil aus einem Mitunternehmeranteil besteht, da der Mitunternehmer die sich aus dem Handels- und Insolvenzrecht ergebenden Risiken trägt (>BFH vom 17.10.1979 - BStBl 1980 II S. 225).

Satzungsmäßige Festlegung der Verwendung des Vermögens

Eine ausreichende Vermögensbindung i. S. d. § 1 Nr. 2 KStDV liegt nicht vor, wenn die Satzung sich auf die allgemeine Bestimmung beschränkt, dass zur Verteilung des Vermögens der Kasse die Zustimmung des Finanzamts erforderlich ist (>BFH vom 20.9.1967 - BStBl 1968 II S. 24). Wird eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH betrieben, so ist wegen der satzungsgemäß abzusichernden Vermögensbindung für den Fall der Liquidation

der Unterstützungskassen-GmbH eine Rückzahlung der eingezahlten Stammeinlagen an das Trägerunternehmen ausgeschlossen (>BFH vom 25.10.1972 - BStBl 1973 II S. 79).

H 14 Leistungsbegrenzung

Gesamtleistung beim Sterbegeld

Begriff >BFH vom 20.11.1969 - BStBl 1970 II S. 227

Nachweis als soziale Einrichtung

Es genügt, wenn bei Unterstützungskassen in anderer Weise als durch Aufstellung eines Geschäftsplans sichergestellt ist, dass die Kassen nach Art und Höhe ihrer Leistungen eine soziale Einrichtung darstellen, z. B. durch Aufnahme entsprechender Bestimmungen in die Satzung oder - bei Unterstützungskassen mit laufenden Leistungen - durch Aufstellung eines Leistungsplans (>BFH vom 18.7.1990 - BStBl II S. 1088).

Zuwendungen nach §§ 4c und 4d EStG

>R 4c und 4d EStR 2008

H 15 Kleinere Versicherungsvereine

Gewinnzuschläge bei einer Sterbekasse

Zur Gesamtleistung einer Sterbekasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 4 KStG gehören auch Gewinnzuschläge, auf die die Beteiligten einen Anspruch haben (>BFH vom 20.11.1969 - BStBl 1970 II S. 227).

H 16 Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

Abgrenzung

Keine Berufsverbände sind z. B.

- eine Abrechnungsstelle von Apothekeninhabern (>BFH vom 26.4.1954 - BStBl III S. 204)
- eine Güteschutzgemeinschaft (>BFH vom 11.8.1972 - BStBl 1973 II S. 39)
- ein Lohnsteuerhilfeverein (>BFH vom 29.8.1973 - BStBl 1974 II S. 60 und vom 16.12.1998 - BStBl 1999 II S. 366)
- ein Mieterverein (>BFH vom 17.5.1966 - BStBl III S. 525)
- ein Rabattsparverein (>BFH vom 29.11.1967 - BStBl 1968 II S. 236)
- ein Warenzeichenverband (>BFH vom 8.6.1966 - BStBl III S. 632)
- ein Werbeverband (>BFH vom 15.7.1966 - BStBl III S. 638)

Beteiligung eines Berufsverbands an einer Kapitalgesellschaft

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (>BFH vom 30.6.1971 - BStBl II S. 753).

Beteiligung eines Berufsverbands an einer Personengesellschaft

Ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als Vermögensverwaltung anzusehen ist, ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Personengesellschaft zu entscheiden (>BFH vom 27.7.1988 - BStBl 1989 II S. 134).

Einkommensermittlung bei Berufsverbänden

>R 42 bis 44

Kapitalertragsteuer bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1029

Wahrnehmung allgemeiner Interessen eines Wirtschaftszweiges

>BFH vom 4.6.2003 - BStBl II S. 891

H 17 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

Kapitalertragsteuer bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1029

Steuerbegünstigte Zwecke

>Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu §§ 51 bis 68, zuletzt geändert durch BMF vom 21.4.2008 - BStBl I S. 582 (abgedruckt im AO-Handbuch)

H 18 Vermietungsgenossenschaften und -vereine

Vermietungsgenossenschaften und -vereine

Zur Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften und -vereine sowie zur Übergangsregelung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen >BMF vom 22.11.1991 (BStBl I S. 1014) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

H 19 Gemeinnützige Siedlungsunternehmen

(unbesetzt)

H 20 Allgemeines über die Steuerbefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Biogas-Erzeugungsgenossenschaften

>BMF vom 6.3.2006 - BStBl I S. 248 und BMF vom 29.6.2006 - BStBl I S. 417

Genossenschaftszentralen

Wegen der steuerlichen Behandlung von Zentralen landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wird auf das BFH-Gutachten vom 2.12.1950 (BStBl 1951 III S. 26) hingewiesen. Danach sind die Genossenschaftszentralen wie folgt zu behandeln:

1. Werden die Zentralen in der Form von Kapitalgesellschaften geführt, so gilt die persönliche Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für sie nicht.
2. Werden die Zentralen in der Form von Genossenschaften oder Vereinen betrieben, so ist § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für sie anwendbar. Voraussetzung ist, dass die angeschlossenen Genossenschaften vorbehaltlich des Satzes 3 die in § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG geforderten Voraussetzungen erfüllen und die Zentralen lediglich Erzeugnisse dieser Genossenschaften bearbeiten oder verwerten. Ist eine der Mitgliedergenossenschaften nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit, sind die Umsätze mit dieser Genossenschaft Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten.

Hilfsgeschäfte

Ein Hilfsgeschäft ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erlös aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstücks zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet wird (>BFH vom 14.10.1970 - BStBl 1971 II S. 116) oder wenn der Verkauf im Rahmen einer Rationalisierungsmaßnahme erfolgt, z. B. bei einer Verschmelzung, bei einer Betriebsumstellung, bei Einstellung eines Betriebszweiges, oder wenn der Bestand an Betriebsgrundstücken dem Bedarf der Genossenschaft angepasst wird. Der Annahme eines Hilfsgeschäfts steht in der Regel nicht entgegen, dass der Erlös aus dem Verkauf an die Mitglieder ausgeschüttet wird; ein Hilfsgeschäft entfällt jedoch, wenn die Veräußerung dazu dient, eine Ausschüttung an die Mitglieder einer untergehenden Genossenschaft im Zusammenhang mit einer Verschmelzung zu finanzieren (>BFH vom 10.12.1975 - BStBl 1976 II S. 351).

Land- und Forstwirtschaft

Begriff >R 15.5 EStR 2008

Nebengeschäfte

Zu den Nebengeschäften gehört auch die Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder von Betriebsteilen (>BFH vom 9.3.1988 - BStBl II S. 592). Bei der Frage, ob steuerlich schädliche, den satzungsmäßigen Aufgabenbereich überschreitende Nebengeschäfte vorliegen, kommt es auf die Person, mit der diese Geschäfte abgewickelt werden, nicht an. Das gilt auch für Nebengeschäfte mit anderen nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen (>BFH vom 18.5.1988 - BStBl II S. 753).

Reservenbildung

Die Steuerbefreiung ist nicht ausgeschlossen, wenn die Genossenschaft oder der Verein die Gewinne ganz oder überwiegend thesauriert und zur Bildung von Reserven verwendet (>BFH vom 11.2.1998 - BStBl II S. 576).

H 21 Molkereigenossenschaften

(unbesetzt)

H 22 Winzergenossenschaften

(unbesetzt)

H 23 Pflanzfreibengennossenschaften

(unbesetzt)

H 24 Andere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

(unbesetzt)

H 25 Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

(unbesetzt)

H 26 Wirtschaftsförderungsgesellschaften

Schädliche Tätigkeiten einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft

>BFH vom 3.08.2005 - BStBl 2006 II S. 141

Steuerbefreiung von Wirtschaftsförderungsgesellschaften

>BMF vom 4.1.1996 - BStBl I S. 54

H 27 Steuerbefreiung außerhalb des Körperschaftsteuergesetzes

(unbesetzt)

H 28 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug

>BMF-Schreiben vom 5.11.2002 - BStBl I S. 1346

Beispiel zur Berechnung des Einkommens bei partieller Steuerpflicht

Das steuerpflichtige Einkommen einer überdotierten Pensionskasse wird wie folgt berechnet:

	<u>EUR</u>
Aktiva	5 000 000
Passiva	<u>3 500 000</u>

Vermögen der Kasse			<u>1 500 000</u>
Verlustrücklage			500 000
übersteigendes Vermögen (Überdotierung)			<u>1 000 000</u>
Einkommen der Kasse			100 000
steuerpflichtiges Einkommen:	$\frac{100\,000 \times 1\,000\,000}{1\,500\,000}$	=	<u>66 667</u>

Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen

Bezieht eine Kasse, die partiell steuerpflichtig ist, Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, so sind diese Einkünfte im Verhältnis des überdotierten zum Gesamtvermögen der Kasse in die Veranlagung einzubeziehen; nur insoweit ist die auf die Kapitalerträge entfallende Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer auf die eigene Körperschaftsteuer der Kasse anzurechnen (>BFH vom 31.7.1991 - BStBl 1992 II S. 98).

Zuwendungen nach §§ 4c und 4d EStG

>R 4c und 4d EStR 2008

H 29 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Beteiligungserträge / Phasengleiche Aktivierung

Eine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung einer nachgeschalteten Gesellschaft scheidet steuerlich grundsätzlich aus (>BFH vom 7.8.2000 - BStBl II S. 632 und vom 20.12.2000 - BStBl 2001 II S. 409).

Betriebe gewerblicher Art

Zu Besonderheiten der Einkommensermittlung >R 33

Doppelbesteuerungsabkommen

Stand zum 01.01.2007 >BMF vom 17.01.2007 - BStBl 2007 I S. 101

Stand zum 01.01.2008 >BMF vom 25.01.2008 - BStBl 2008 I S. 310

Stand zum 01.01.2009 >BMF vom 22.01.2009 - BStBl 2009 I S. 355

(Anhang 5)

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen

Zu körperschaftsteuerlichen Fragen bei der Gewinnermittlung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG >BMF vom 24.3.2000 - BStBl I S. 453.

Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

>R 34

Inkongruente Gewinnausschüttungen

BMF vom 7.12.2000 - BStBl 2001 I S. 47

(Anhang 15)

Körperschaftsteuerguthaben

>BMF vom 14.1.2008 - BStBl I S. 280

Organschaft

Zu Besonderheiten der Einkommensermittlung bei Organgesellschaften und Organträgern
>R 61 bis 65

Verdeckte Gewinnausschüttung

Die vGA führt im Rahmen der Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu einer außerbilanziellen Korrektur des Jahresüberschusses/-fehlbetrags als Ausgangsgröße der steuerlichen Einkommensermittlung (>BFH vom 29.6.1994 - BStBl 2002 II S. 366 und vom 12.10.1995 - BStBl 2002 II S. 367). Zur Darstellung im Einzelnen und zum Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits früher versteuerten vGA >BMF vom 28.5.2002 - BStBl I S. 603.

H 30 Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer

(unbesetzt)

H 31 Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr

(unbesetzt)

H 32 Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften Gewinnermittlung bei Handelsschiffen

Zu körperschaftsteuerlichen Fragen bei der Gewinnermittlung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG >BMF vom 24.3.2000 - BStBl I S. 453.

Steuerberatungskosten

Zum Abzug von Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten
>BMF vom 21.12.2007 - BStBl 2008 I S. 256

H 33 Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art Betriebsvermögen

Wesentliche Betriebsgrundlagen sind auch ohne eine entsprechende Widmung stets als notwendiges Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art zu behandeln (>BFH vom 14.3.1984 - BStBl II S. 496). Der Annahme notwendigen Betriebsvermögens des Betriebs gewerblicher Art steht nicht entgegen, dass sich das Wirtschaftsgut räumlich im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft befindet (>BFH vom 27.6.2001 - BStBl II S. 773). Die Annahme von Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art ist hingegen ausgeschlossen, wenn das Wirtschaftsgut zum Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft gehört; dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs gewerblicher Art darstellt (>BFH vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 558). Hoheitsvermögen kann kein gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen (>BFH vom 7.11.2007 - BStBl 2009 II S. 248)

Dauerverlustbetriebe

Die bisherigen Grundsätze der Verlustverrechnung im Querverbund sind weiterhin anzuwenden.

>BMF vom 7.12.2007 - BStBl I S. 905)

Angemessene Eigenkapitalausstattung

>BFH vom 9.7.2003 - BStBl 2004 II S. 425

Eigenkapitalausstattung und Darlehensgewährung

>BFH vom 1.9.1982 - BStBl 1983 II S. 147

Einkunftsart

Einkünfte eines Betriebs gewerblicher Art stellen stets gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15

EStG dar. Das gilt auch im Fall der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art (>BFH vom 1.8.1979 - BStBl II S. 716).

Kapitalertragsteuer

Zur Kapitalertragsteuer auf Leistungen eines mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Betriebs gewerblicher Art bzw. auf den Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 5 und 6 i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a und b EStG, die zu einer beschränkten Steuerpflicht der Trägerkörperschaft nach § 2 Nr. 2 KStG mit abgeltendem Steuerabzug (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) führt >BMF vom 11.9.2002 - BStBl I S. 935. Die Rdnrn. 23 und 24 dieses BMF-Schreibens wurden durch das BMF-Schreiben vom 08.08.2005 (BStBl I S. 831) neu gefasst.

(Anhang 13. I)

Konzessionsabgaben

Zur Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben >BMF vom 9.2.1998 - BStBl I S. 209 und vom 27.9.2002 - BStBl I S. 940 und (insbesondere in der Anlaufphase) BFH vom 06.04.2005 - BStBl 2006 II S. 196.

Miet- oder Pachtverträge

Die fiktive Verselbständigung des Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung lässt grundsätzlich auch die steuerliche Berücksichtigung von Miet- und Pachtvereinbarungen des Betriebs gewerblicher Art mit seiner Trägerkörperschaft zu. Miet- oder Pachtverträge zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrem Betrieb gewerblicher Art können allerdings im Hinblick auf den Besteuerungszweck des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, soweit Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für den Betrieb gewerblicher Art eine wesentliche Grundlage bilden (>BFH vom 14.3.1984 - BStBl II S. 496). Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut - wie z. B. eine öffentliche Straßenfläche - zum Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehört und die Annahme von Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art ausscheidet (>BFH vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 558).

Rechnungsprüfung

Angemessene Aufwendungen eines Betriebs gewerblicher Art für gesetzlich vorgesehene Rechnungs- und Kassenprüfungen durch das Rechnungsprüfungsamt der Trägerkörperschaft sind als Betriebsausgaben abziehbar (>BFH vom 28.2.1990 - BStBl II S. 647).

Sondernutzungsentgelte

Soweit hoheitliches Vermögen auf Grund von Sondernutzungsentgelten genutzt wird, kann dies zu Betriebsausgaben führen (>BFH vom 6.11.2007 - BStBl 2009 II S. 246).

Steuerrechtssubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG

Die Trägerkörperschaft ist Steuerrechtssubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG wegen jedes einzelnen von ihr unterhaltenen Betriebs gewerblicher Art. Für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art ist das Einkommen gesondert zu ermitteln und die Körperschaftsteuer gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (>BFH vom 13.3.1974 - BStBl II S. 391, vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 242 und vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 558).

Überführung von Wirtschaftsgütern

Werden Wirtschaftsgüter in einen anderen Betrieb gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft überführt, ist dieser Vorgang infolge der fiktiven Verselbständigung des rechtlich unselbständigen Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung als vGA des abgebenden sowie als verdeckte Einlage bei dem aufnehmenden Betrieb zu berücksichtigen (>BFH vom 24.4.2002 - BStBl 2003 II S. 412).

Vereinbarungen

Vereinbarungen zwischen dem rechtlich unselbständigen Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft sind aufgrund der fiktiven Verselbständigung des Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung steuerlich grundsätzlich zu berücksichtigen, zur Ausnahme bei Miet- und Pachtverträgen über wesentliche Betriebsgrundlagen >Miet- oder Pachtverträge.

Aufgrund der engen Beziehung zwischen Trägerkörperschaft und rechtlich unselbständigem Betrieb gewerblicher Art sind für eine steuerliche Anerkennung der Vereinbarungen die für beherrschende Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft geltenden Grundsätze maßgebend. Soweit bei der Ermittlung des Einkommens Minderungen des dem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnenden Vermögens zugunsten des übrigen Vermögens der Trägerkörperschaft zu beurteilen sind, ist das Einkommen so zu ermitteln, als ob der Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und die Trägerkörperschaft deren Alleingesellschafter ist (>BFH vom 3.2.1993 - BStBl II S. 459, vom 10.7.1996 - BStBl 1997 II S. 230 und vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 558).

Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben

Der Grundsatz der gesonderten Einkommensermittlung für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art gilt auch für die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs nach § 10d EStG. Werden mehrere Betriebe gewerblicher Art mit steuerlicher Wirkung zusammengefasst (>R 7) und entsteht danach ein Verlust, so mindert dieser das durch einen der zusammengefassten Betriebe vor der Zusammenfassung erzielte Einkommen im Rahmen des Verlustabzugs durch Verlustrücktrag nur insoweit, als der zurückgetragene Verlust durch die gleiche Tätigkeit entstanden ist wie das um ihn zu mindernde Einkommen (>BFH vom 4.12.1991 - BStBl 1992 II S. 432).

Zuwendungen

- **Zuwendungen an Trägerkörperschaft** Die fiktive Vonselbständigung des Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung schließt die steuerrechtliche Anerkennung sowohl von Vereinbarungen als auch von sonstigen Geschäftsvorfällen zwischen der Trägerkörperschaft und dem unselbständigen Betrieb gewerblicher Art ein. Die Rechtsprechung erkennt demzufolge grundsätzlich auch eine gewinnmindernde Berücksichtigung von Zuwendungen i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG an, die der rechtlich unselbständige Betrieb gewerblicher Art zugunsten der Trägerkörperschaft leistet (>BFH vom 5.6.1962 - BStBl III S. 355 und vom 12.10.1978 - BStBl 1979 II S. 192).
- **Auswirkung von Zuwendungen auf den Gewinn** Zuwendungen zugunsten seiner Trägerkörperschaft kann der Betrieb gewerblicher Art nur dann gewinnmindernd berücksichtigen, wenn er die Zuwendung auch bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters geleistet hätte und die Zuwendung ihre Ursache nicht in der engen Bindung des Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft, mithin in der trägerschaftlichen Beziehung findet; andernfalls kommt es zu einer vGA (>BFH vom 21.1.1970 - BStBl II S. 468, vom 12.10.1978 - BStBl 1979 II S. 192 und vom 1.12.1982 - BStBl 1983 II S. 150).

>H 47 Zuwendungen an den Träger der Sparkasse

H 34 Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

(unbesetzt)

H 35 Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen

Allgemeines

Wegen der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen wird auf §§ 4c und 4d EStG sowie auf R 4c und R 4d EStR 200 hingewiesen.

H 36 Verdeckte Gewinnausschüttungen

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

(Anhang 26. II)

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 Alleingesellschafters 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 zu Tage (>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 nahe stehende 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).

Nahe stehende 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 nahe stehenden Personen** Zur Begründung des "Nahe Stehens" 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 nahe stehende 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 nahe stehenden 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 nahe stehenden 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 nahe steht, ist diese vGA steuerrechtlich stets dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen, es sei denn, die nahe stehende 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

(Anhang 26. III)

Überstundenvergütung, Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge

Die Zahlung einer Überstundenvergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist regelmäßig 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 19.03.1997 - BStBl II S. 577 und vom 27.03.2001 - 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 14.07.2004 - 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 28.01.2004 - 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 (Anhang 4. II)
- 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 14.07.2004 - 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 15.09.2004 - 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

(Anhang 26. V)

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 Alleingesellschafters 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 Tantiemevorschuss, 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 37 Wert der verdeckten Gewinnausschüttungen, Ausgleichsanspruch, Beweislast, Rückgängigmachung

Beweislast

- **Grundsätze** Die objektive Beweislast für das Vorliegen von vGA obliegt dem Finanzamt (>BFH vom 27.10.1992 - BStBl 1993 II S. 569). Andererseits hat die Körperschaft die objektive Beweislast für die betriebliche Veranlassung der in der Buchführung als Betriebsvermögensminderung behandelten Aufwendungen. Sprechen nahezu alle erheblichen Beweiszeichen dafür, dass eine Zuwendung an den Gesellschafter ihre Grundlage im Gesellschaftsverhältnis hat, geht ein verbleibender Rest an Ungewissheit zulasten der Körperschaft. Spricht der Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters für die Veranlassung einer Vorteilszuwendung im Gesellschaftsverhältnis, so hat die Körperschaft die Umstände darzulegen, aus denen sich eine andere Beurteilung ergeben kann (>BFH vom 19.3.1997 - BStBl II S. 577).
- **Beweislast bei beherrschendem Gesellschafter** Der beherrschende Gesellschafter hat das Vorliegen einer im Voraus geschlossenen klaren und eindeutigen Vereinbarung nachzuweisen (>BFH vom 29.7.1992 - BStBl 1993 II S. 247).
- **Beweislast bei international verbundenen Unternehmen** Zur Mitwirkungs- und Nachweispflicht bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983 - BStBl I S. 218 (Tz. 9); ab 2003/2004 sind ergänzend § 90 Abs. 3 AO bzw. die Gewinnaufzeichnungsverordnung vom 13.11.2003 (BGBl. I S. 2296, BStBl I S. 739) zu berücksichtigen.

Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen verbundenen Unternehmen

Zur Bemessung der vGA bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen >BFH-Urteile vom 17.10.2001 - BStBl 2004 II S. 171 und vom 6.4.2005 - BStBl 2007 II S. 658. Zur Anwendung des BFH-Urteils vom 17.10.2001 (a.a.O.)

>BMF vom 26.02.2004 - BStBl I S. 270

Hingabe von Wirtschaftsgütern

Für die Bemessung der vGA ist bei Hingabe von Wirtschaftsgütern von deren gemeinem Wert auszugehen (>BFH vom 18.10.1967 - BStBl 1968 II S. 105 und vom 27.11.1974 - BStBl 1975 II S. 306).

Nutzungsüberlassungen

Für die Bemessung der vGA ist bei Nutzungsüberlassungen von der erzielbaren Vergütung auszugehen (>BFH vom 27.11.1974 - BStBl 1975 II S. 306, vom 6.4.1977 - BStBl II S. 569 und vom 28.2.1990 - BStBl II S. 649).

Rückgängigmachung

Die Rückgängigmachung von vGA ist nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen möglich (>BFH vom 10.4.1962 - BStBl III S. 255 und vom 23.5.1984 - BStBl II S. 723 und BMF vom 6.8.1981 - BStBl I S. 599).

Steuerbilanzgewinn

Die Gewinnerhöhung aufgrund einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist dem Steuerbilanzgewinn außerhalb der Steuerbilanz im Rahmen der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft hinzuzurechnen (>BMF vom 28.5.2002 - BStBl I S. 603).

(Anhang 26. II)

Verdeckte Gewinnausschüttung und Kapitalertrag nach § 20 EStG

Für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Höhe beim Gesellschafter ein Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 9 oder Nr. 10 Buchstabe a oder b EStG vorliegt (>BFH vom 29.4.1987 - BStBl II S. 733, vom 22.2.1989 - BStBl II S. 475 und vom 14.3.1989 - BStBl II S. 633). Zur Kapitalertragsteuernpflicht bei Betrieben gewerblicher Art >BMF vom 11.9.2002 - BStBl I S. 935.

(Anhang 13. I)

H 38 Rückstellungen für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Altersgrenze bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

Eine vertraglich vorgesehene Altersgrenze von weniger als 65 Jahren kann für die Berechnung der Pensionsrückstellung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn besondere Umstände nachgewiesen werden, die ein niedrigeres Pensionsalter rechtfertigen (>BFH vom 8.5.1963 - BStBl III S. 339 und vom 25.9.1968 - BStBl II S. 810).

Angemessenheit

In die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ist auch die ihm erteilte Pensionszusage einzubeziehen. Diese ist mit der fiktiven Jahresnettoprämie nach dem Alter des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage anzusetzen, die er selbst für eine entsprechende Versicherung zu zahlen hätte, abzüglich etwaiger Abschluss- und Verwaltungskosten. Sieht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionsrückstellung verwendet werden. Das gilt nicht für laufende Anpassungen an gestiegene Lebenshaltungskosten. Zur Ermittlung der Angemessenheitsgrenze für die Gesamtbezüge >BMF vom 14.10.2002 - BStBl I S. 972.

(Anhang 26. III)

Erdienbarkeit

Zum Zeitraum, in dem sich der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer seine Ansprüche aus einer Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung verdienen muss >BFH vom 21.12.1994 - BStBl 1995 II S. 419 sowie >BMF vom 1.8.1996 - BStBl I S.

1138 und vom 9.12.2002 - BStBl I S. 1393

Erdienungszeitraum bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern >BFH vom 24.1.1996 - BStBl 1997 II S. 440 und vom 15.3.2000 - BStBl II S. 504 und BMF vom 7.3.1997 - BStBl I S. 637

Finanzierbarkeit

Zur Finanzierbarkeit von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern >BFH vom 08.11.2000 - BStBl 2005 II S. 653, vom 20.12.2000 - BStBl 2005 II S. 657, vom 07.11.2001 - BStBl 2005 II S. 659, vom 04.09.2002 - BStBl 2005 II S. 662 und vom 31.03.2004 - BStBl 2005 II S. 664 sowie BMF vom 06.09.2005 - BStBl I S. 875

Invaliditätsversorgung - dienstzeitunabhängig

Die Zusage einer dienstzeitunabhängigen Invaliditätsversorgung zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe von 75 % des Bruttogehalts führt wegen Unüblichkeit zur vGA (>BFH vom 28.01.2004 - BStBl 2005 II S. 841).

Lebenshaltungskosten

Zur Pensionserhöhung wegen gestiegener Lebenshaltungskosten >BFH vom 27.7.1988 - BStBl 1989 II S. 57

Lebensgefährtin

Zur Pensionszusage zugunsten einer nichtehelichen Lebensgefährtin >BFH vom 29.11.2000 - BStBl 2001 II S. 204 sowie BMF vom 25.7.2002 - BStBl I S. 706 und vom 8.1.2003 - BStBl I S. 93.

Nur-Pension

Die Zusage einer Nur-Pension ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst >BFH vom 17.5.1995 - BStBl 1996 II S. 204 und BMF vom 28.1.2005 - BStBl I S. 387

Rentendynamik

Zu fest zugesagten prozentualen Erhöhungen von Renten und Rentenanwartschaften >H 6a (17) EStH

Rückdeckungsversicherung

Beiträge, die eine GmbH für eine Lebensversicherung entrichtet, die sie zur Rückdeckung einer ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagten Pension abgeschlossen hat, stellen auch dann keine vGA dar, wenn die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (>BFH vom 7.8.2002 - BStBl 2004 II S. 131).

Unverfallbarkeit

Zu Vereinbarungen über eine Unverfallbarkeit in Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an Gesellschafter-Geschäftsführer >BMF vom 9.12.2002 - BStBl I S. 1393

(Anhang 26. IV)

Warte- / Probezeit

Die Erteilung einer Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit ist in aller Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine derartige Wartezeit ist bei bereits erprobten Geschäftsführern in Fällen der Umwandlung nicht erforderlich (>BFH vom 15.10.1997 - BStBl 1999 II S. 316, vom 29.10.1997 - BStBl 1999 II S. 318, vom 24.4.2002 - BStBl II S. 670 und vom 23.2.2005 - BStBl II S. 882 sowie BMF vom 14.5.1999 - BStBl I S. 512). Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann hingegen bei einer unberechtigten Einbeziehung von Vordienstzeiten bei der Teilwertberechnung einer Pensionsrückstellung zu verneinen sein, wenn die Pensionszusage dem Grunde und der Höhe nach einem Fremdvergleich standhält >BFH vom 18.4.2002 - BStBl II 2003 S. 149.

Wegfall einer Pensionsverpflichtung

Eine wegen Wegfalls der Verpflichtung gewinnerhöhend aufgelöste Pensionsrückstellung ist

im Wege einer Gegenkorrektur nur um die tatsächlich bereits erfassten vGA der Vorjahre außerbilanziell zu kürzen (>BFH vom 21.8.2007 - BStBl 2008 II S. 277 sowie BMF vom 28.5.2002 - BStBl I S. 603).

H 39 Tantiemen

Allgemeines

Vereinbart eine GmbH mit ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gewinn tantieme, so liegt darin eine vGA, wenn der nach Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahres entstehende gesellschaftsrechtliche Gewinnanspruch lediglich der Form nach in einen Gehaltsanspruch gekleidet ist (>BFH vom 2.12.1992 - BStBl 1993 II S. 311).

Grundsätze

>BMF vom 1.2.2002 - BStBl I S. 219

Nach der sog. 75/25-Regelvermutung ist zu beachten, dass die Bezüge im Allgemeinen wenigstens zu 75 % aus einem festen und höchstens zu 25 % aus erfolgsabhängigen Bestandteilen (Tantiemen) bestehen. Übersteigt der variable Anteil der Vergütung diese Grenze, ist im Einzelfall zu ermitteln, ob die gewählte Gestaltung betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist (>BFH vom 27.2.2003 - BStBl 2004 II S. 132 und vom 4.6.2003 - BStBl 2004 II S. 136).

Unerwartete Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Gewinn tantieme

>BFH vom 10.7.2002 - BStBl 2003 II S. 418

Umsatz tantieme

Umsatzabhängige Vergütungen an Geschäftsführer sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn besondere Gründe dafür vorliegen, dass die mit dem Vergütungsanreiz angestrebten Ziele mit einer gewinnabhängigen Vergütung nicht zu erreichen sind. Besondere Gründe sind in der Branchenüblichkeit und der Aufbauphase der Gesellschaft gegeben (>BFH vom 5.10.1977 - BStBl 1978 II S. 234, vom 28.6.1989 - BStBl II S. 854 und vom 19.2.1999 - BStBl II S. 321).

Voraussetzung der Anerkennung der Umsatz tantieme ist aber die vertragliche, zeitliche und höhenmäßige Begrenzung der Umsatz tantieme. Eine derartige Begrenzung ist zur Vermeidung einer künftigen Gewinnabsaugung und einer die Rendite vernachlässigenden Umsatzsteigerung notwendig (>BFH vom 19.2.1999 - BStBl II S. 321).

Die Beweislast für die Anerkennung der für eine umsatzabhängige Tantieme sprechenden Umstände trägt der Steuerpflichtige (>BFH vom 28.6.1989 - BStBl II S. 854).

Verlustvorträge

Ist der gewinntantiemeberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer für einen bestehenden Verlustvortrag verantwortlich oder zumindest teilverantwortlich, ist der Verlustvortrag in die Bemessungsgrundlage der Gewinn tantieme einzubeziehen (>BFH vom 17.12.2003 - BStBl 2004 II S. 524). Jahresfehlbeträge müssen regelmäßig vorgetragen und durch zukünftige Jahresüberschüsse ausgeglichen werden; eine vorhergehende Verrechnung mit einem etwa bestehenden Gewinnvortrag laut Handelsbilanz darf in der Regel nicht vorgenommen werden (>BFH vom 18.9.2007 - BStBl 2008 II S. 314).

Verspätete Auszahlung

Wird eine klar und eindeutig vereinbarte Gewinn tantieme an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht bereits bei Fälligkeit ausgezahlt, so führt dies nicht notwendigerweise zu einer vGA. Entscheidend ist, ob unter Würdigung aller Umstände die verspätete Auszahlung Ausdruck mangelnder Ernsthaftigkeit der Tantiemvereinbarung ist (>BFH vom 29.7.1992 - BStBl 1993 II S. 247 und vom 29.6.1994 - BStBl II S. 952).

(zinslose) Vorschüsse auf Tantieme

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

Zustimmungsvorbehalt

Steht eine im übrigen klare Tantiemevereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer unter dem Vorbehalt, dass die Gesellschafterversammlung die Tantieme anderweitig höher oder niedriger festsetzen kann, dann besteht Unsicherheit und damit auch Unklarheit, ob der Tantiemeanspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers letztlich Bestand haben wird. Deshalb ist in Höhe des Betrags der gebildeten Rückstellung für die Tantieme eine vGA anzunehmen (>BFH vom 29.4.1992 - BStBl II S. 851).

H 40 Verdeckte Einlage

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. Vermächnisse) 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 nahe stehenden 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

(Anhang 25. IV)

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 nahe stehende 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 nahe stehenden 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 31.05.2005 - 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 erdienten (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 nichtselbständiger 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 19.7.1994 - 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).

H 41 Verluste bei Körperschaften

Bindungswirkung der Verlustfeststellung

Bei der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer ist in den Fällen des § 8 Abs. 4 KStG neben der Höhe des jeweiligen Verlustbetrages auch die steuerliche Abzugsfähigkeit dieses Betrages nach Maßgabe der im Feststellungszeitpunkt geltenden Rechtslage für das spätere Abzugsjahr verbindlich festzulegen (>BFH vom 22.10.2003 - BStBl 2004 II S. 468).

Verlust der wirtschaftlichen Identität

>BMF vom 16.4.1999 - BStBl I S. 455

- **Allgemeines** Die Einschränkung des Verlustabzugs durch § 8 Abs. 4 KStG betrifft auch Verluste, die bereits vor Inkrafttreten der gesetzlichen Regelungen entstanden sind, soweit sie noch nicht im Wege des Verlustabzugs berücksichtigt wurden. Darin liegt kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (>BFH vom 11.02.1998 - BStBl II S. 485).
- **Gegenständliche Betrachtungsweise** Überwiegend neues Betriebsvermögen ist in Fällen des Branchenwechsel oder damit vergleichbarer Sachverhalte anhand einer gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln (>BFH vom 5.6.2007 - BStBl 2008 II S. 986 und BFH vom 5.6.2007 - BStBl 2008 II S. 988). Soweit der Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 (BStBl I S. 455) eine andere Auslegung zu entnehmen ist, wird daran nicht mehr festgehalten (>BMF vom 4.12.2008 - BStBl I S. 1033). (Anhang 25.V)
- **Übertragung der Anteile** Die Übernahme der Anteile an einer GmbH durch eine Personengesellschaft im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung führt zum Verlust der wirtschaftlichen Identität der GmbH (>BFH vom 20.08.2003 - BStBl 2004 II S. 614).
- **Veräußerung einer mittelbaren Beteiligung** Die Veräußerung von Geschäftsanteilen einer Kapitalgesellschaft, die an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, führt nicht zum Verlust der wirtschaftlichen Identität dieser anderen Kapitalgesellschaft (>BFH vom 20.08.2003 - BStBl 2004 II S. 616).
- **Zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Anteilsübertragung und Zuführung neuen Betriebsvermögens** Von einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung nicht mehr als zwei Jahre vergangen sind. Tz. 12 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 (BStBl I S. 455) ist aufgehoben. Auch bei Überschreiten des Zwei-Jahreszeitraums kann bei Vorliegen eines sachlichen Zusammenhangs ein Verlust der wirtschaftlichen Identität eintreten (>BMF vom

2.8.2007 - BStBl I S. 624 zur Anwendung des BFH-Urteils vom 14.3.2006 - BStBl 2007 II S. 602).

- Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolge § 8 Abs. 4 KStG schließt den Verlustabzug vom Zeitpunkt der Anteilsübertragung an aus. Zuvor festgestellte Verlustvorträge sind deshalb nur insoweit für den Verlustabzug heranzuziehen, als dieser vom anteiligen Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen ist, der auf den Zeitraum bis zur Anteilsübertragung entfällt (>BFH vom 5.6.2007 - BStBl 2008 II S. 988 und BMF vom 4.12.2008 - BStBl I S. 1033).(Anhang 25.V)
- Zuführung neuen Betriebsvermögens Ein Verlust der wirtschaftlichen Identität tritt bei bloßer Umschichtung der Finanzanlagen sowie bei fehlenden zeitlichen Zusammenhang zwischen Zuführung neuen Betriebsvermögens und Veräußerung der Geschäftsanteile nicht ein (>BFH vom 26.05.2004 - BStBl II S. 1085).

H 42 Mitgliederbeiträge

Abgrenzung zu Leistungsentgelten

Vereinsbeiträge, die ein Entgelt für bestimmte Leistungen des Vereins zugunsten seiner Mitglieder darstellen, sind keine Mitgliedsbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG. Beschränkt sich die Tätigkeit des Vereins darauf, seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen zu vermitteln und zinsgünstige Darlehen zu gewähren, so sind die gesamten Beiträge Entgelt für diese Leistungen, auch wenn diese pauschal erhoben werden (>BFH vom 28.6.1989 - BStBl 1990 II S. 550).

Nichtabzugsfähigkeit des mit Mitgliedsbeiträgen in Verbindung stehenden Aufwands

Zahlt ein Mitglied beim Eintritt in eine Kreditgenossenschaft zur Abgeltung des mit dem Eintritt verbundenen Aufwands ein einmaliges Eintrittsgeld, so kann dieses in vollem Umfang als Mitgliedsbeitrag nach § 8 Abs. 5 KStG steuerfrei sein. Ist das der Fall, so ist der mit dem Eintritt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwand gemäß § 3c EStG nicht abzugsfähig (>BFH vom 19.2.1964 - BStBl III S. 277).

Ein bloß mittelbarer Zusammenhang reicht aber zur Anwendung des § 3c EStG nicht aus (>BFH vom 11.10.1989 - BStBl 1990 II S. 88).

Schätzung des Leistungsentgelts bei Erhebung nicht kostendeckender Entgelte für Sonderleistungen

Werden für Sonderleistungen der Personenvereinigung an die einzelnen Mitglieder keine oder keine kostendeckenden Entgelte gefordert, so kann in den allgemeinen Mitgliederbeiträgen teilweise ein ggf. im Wege der Schätzung zu ermittelndes Leistungsentgelt enthalten sein (>BFH vom 9.2.1965 - BStBl III S. 294).

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

Versicherungsvereine a. G.

Bei den Mitgliederleistungen an Versicherungsvereine a. G. ist zwischen steuerpflichtigen Versicherungsbeiträgen und steuerfreien Einlagen zu unterscheiden. Im Allgemeinen werden Eintrittsgelder insoweit, als ein Rückzahlungsanspruch beim Austritt besteht, der in seiner Höhe genau festgelegt ist und nicht vom Betriebsergebnis abhängt, steuerfreie Einlagen darstellen (>BFH vom 21.4.1953 - BStBl III S. 175).

Werbeverband

Umlagen, die pauschalierte Entgelte der einzelnen Mitglieder für die Förderung ihrer wirtschaftlichen Einzelinteressen durch zusammengefasste Werbung darstellen, sind keine Mitgliederbeiträge im Sinne des § 8 Abs. 5 KStG (>BFH vom 8.6.1966 - BStBl III S. 632).

H 43 Haus- und Grundeigentümergevereine, Mietervereine

Aufteilung der Mitgliederbeiträge bei Haus- und Grundbesitzervereinen sowie Mietervereinen

Zur Zulässigkeit der von der Finanzverwaltung vorgesehenen pauschalen Aufteilung der

Mitgliederbeiträge in echte Mitgliederbeiträge und Leistungsentgelte >BFH vom 5.6.1953 - BStBl III S. 212

Zur Notwendigkeit des Ansatzes eines höheren prozentualen Einnahmeanteils für steuerpflichtige Leistungen bei ansonsten anhaltender Erzielung von Verlusten >BFH vom 9.2.1965 - BStBl III S. 294

Beispiel zur Aufteilung

	<u>EUR</u>	<u>EUR</u>
Vereinnahmte		130 000
Mitgliederbeiträge		
An den Landesverband sind abgeführt		<u>- 30 000</u>
Eigene Beitragseinnahmen		<u>100 000</u>
Steuerpflichtige Einnahmen:	20 000	
20 % von 100 000 EUR		
Entgelte für Prozessvertretungen	<u>+ 4 000</u>	24 000
Die Ausgaben, die mit den eigenen Beitragseinnahmen (100 000 EUR) und den Entgelten für Prozessvertretungen (4 000 EUR) zusammenhängen, betragen 90 000 EUR.		
Abziehen sind	<u>90 000 x 24 000</u> 104 000	<u>- 20 769</u>

Überschuss 3 231

Würden die gesondert festgestellten abziehbaren Ausgaben 27 000 EUR betragen und würde sich weiter ergeben, dass die Ausgaben auch in den vorangegangenen Jahren die steuerpflichtigen Einnahmen überstiegen haben, so müsste der Satz von 20 % angemessen erhöht werden.

H 44 Sonstige Vereine und Einrichtungen

Lohnsteuerhilfvereine

Die von Lohnsteuerhilfvereinen (>H 16 Abgrenzung) erhobenen Beiträge sind in vollem Umfang steuerpflichtige Entgelte für Gegenleistungen der Vereine an ihre Mitglieder. § 8 Abs. 5 KStG findet keine Anwendung (>BFH vom 29.8.1973 - BStBl 1974 II S. 60).

H 45 Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Zu § 8a KStG in den Fassungen vor Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912; BStBl I S. 630) > BMF vom 15.12.1994 - BStBl 1995 I S. 25, 176, vom 15.7.2004 - BStBl I S. 593, vom 22.07.2005 - BStBl I S. 829 und vom 19.9.2006 - BStBl I S. 559

(Anhang 9. I)

(Anhang 9. II)

(Anhang 9. III)

(Anhang 9. IV)

Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Zu § 8a KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912; BStBl I S. 630) >BMF vom 4.7.2008 - BStBl I S. 718

H 46 Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

Allgemeine Fragen zur Auslegung des § 8b KStG

>BMF vom 28.4.2003 - BStBl I S. 292

(Anhang 4. II)

Anwendung des § 8b Abs. 7 KStG 1999

>BMF vom 10.1.2000 - BStBl I S. 71

Behandlung des Aktieneigenhandels nach § 8b Abs. 7 KStG

>BMF vom 25.7.2002 - BStBl I S. 712

(Anhang 4. I)

Beteiligung in einem eingebrachten Betriebsvermögen

>BMF vom 5.1.2004 - BStBl I S. 44

(Anhang 4. III)

Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

Die Neuregelung des § 8b Abs. 8 ist auf einheitlichen Antrag bereits für die VZ 2001 bis 2003 anzuwenden >§ 34 Abs. 7 Satz 8 KStG i. d. F. des Gesetzes vom 22.12.2003 (Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, BGBl. I S. 2840, BStBl 2004 I S. 14).

Veräußerungskosten / nachträgliche Kaufpreisänderungen

>BMF vom 13.3.2008 - BStBl I S. 506

H 46a Verlustabzug bei Körperschaften

Verlustnutzungsbeschränkung

>BMF vom 4.7.2008 - BStBl I S. 736

(Anhang 25. III.)

H 47 Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG

Auswirkung von Zuwendungen auf den Gewinn

Abzugsfähige Zuwendungen mindern den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn und erhöhen einen vortragsfähigen Verlust einer Kapitalgesellschaft (>BFH vom 21.10.1981 - BStBl 1982 I S. 177)

Höchstbetrag für den Zuwendungsabzug in Organschaftsfällen

Ist ein Steuerpflichtiger an einer Personengesellschaft beteiligt, die Organträger einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist, bleibt bei der Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen nach § 10b Abs. 1 EStG auf Grund des Gesamtbetrags der Einkünfte das dem Steuerpflichtigen anteilig zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft außer Ansatz (>BFH vom 23.1.2002 - BStBl 2003 II S. 9).

Minderung des zu versteuernden Einkommens einer teilweise steuerbefreiten Körperschaft durch Zuwendungen

Das zu versteuernde Einkommen einer teilweise von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft darf nicht durch Spenden gemindert werden, die aus dem steuerfreien Bereich der Körperschaft stammen (>BFH vom 13.3.1991 - BStBl II S. 645).

Neuregelung des Spendenabzugs durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 - BStBl I S. 815

>BMF vom 18.12.2008 - BStBl 2009 I S.

Sponsoring

>BMF vom 18.2.1998 - BStBl I S. 212

(Anhang 22)

Spendenhaftung

Eine Körperschaft haftet nicht nach § 10b Abs. 4 Satz 2 2. Alt. EStG, § 9 Abs. 3 Satz 2 2. Alt. KStG wegen Fehlverwendung, wenn sie die Spenden zwar zu dem in der Spendenbestätigung angegebenen Zweck verwendet, selbst aber rückwirkend nicht als gemeinnützig anerkannt ist (>BFH vom 10.09.2003 - BStBl 2004 II S. 352).

Zuschüsse einer Sparkasse zur Zinsverbilligung eines Darlehens an Gemeinden und Schulverbände

Zuschüsse einer Sparkasse zur Zinsverbilligung von Darlehen an Gemeinden und Schulverbände können abziehbare Spenden sein (>BFH vom 15.5.1968 - BStBl II S. 629).

Zuwendungen an die Trägergemeinde können verdeckte Gewinnausschüttungen sein

Zuwendungen, die ein Eigenbetrieb seiner Trägergemeinde gibt, mindern bei Vorliegen der im Gesetz näher angeführten Voraussetzungen das Einkommen des laufenden Geschäftsjahres. Sie können aber wegen der engen Bindung des Eigenbetriebs an die Trägergemeinde eine vGA sein (>BFH vom 12.10.1978 - BStBl 1979 II S. 192).

Zuwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb an Empfänger, die gleichartige Zwecke verfolgen

Zuwendungen, die gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) aus ihrem der Besteuerung unterliegenden Einkommen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Empfängern zuwenden, die die Voraussetzungen des § 49 EStDV erfüllen, sind auch abziehbar, wenn die Empfänger der Zuwendungen gleichartige steuerbegünstigte Zwecke wie die Zuwendenden verfolgen (>BFH vom 3.12.1963 - BStBl 1964 III S. 81).

Zuwendungen und Spenden an Träger der Sparkasse (Gewährträgern)

- Macht eine Sparkasse ihrem Gewährträger oder einer dem Gewährträger nahe stehenden Person eine Zuwendung, liegt keine abziehbare Zuwendung, sondern eine vGA vor, wenn die Sparkasse bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Zuwendung einer fremden Körperschaft nicht gegeben hätte (>BFH vom 21.1.1970 - BStBl II S. 468 und vom 1.12.1982 - BStBl 1983 II S. 150). Eine vGA ist anzunehmen, soweit die an den Gewährträger geleisteten Zuwendungen den durchschnittlichen Betrag an Spenden übersteigen, den die Sparkasse an Dritte zugewendet hat. Dabei ist grundsätzlich auf die Fremdspenden des Wirtschaftsjahrs, in dem die Spende an den Gewährträger geleistet wurde, und der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre abzustellen. Lediglich für den Fall, dass sich aus der Einbeziehung eines weiter zurückreichenden Zeitraums von nicht mehr als 5 Wirtschaftsjahren eine höhere Summe an durchschnittlichen Fremdspenden ergibt, ist dieser Zeitraum maßgebend. Eine Einbeziehung eines Zeitraums, der nach Ablauf des zu beurteilenden Wirtschaftsjahres liegt, ist nicht möglich (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1990 II S. 237).
- Ausgaben, die als Einkommensverteilung anzusehen sind, bleiben bei der Vergleichsrechnung unberücksichtigt (>BFH vom 1.2.1989 - BStBl II S. 471). Gibt eine Sparkasse die Spende an einen Dritten und erfüllt sie damit eine Aufgabe, die sich der Gewährträger - wenn auch ohne gesetzliche Verpflichtung - in rechtsverbindlicher Weise gestellt hat, kann darin eine vGA an den Gewährträger durch mittelbare Zuwendung liegen (>BFH vom 19.6.1974 - BStBl II S. 586 und vom 8.4.1992 - BStBl II S. 849).
- Ist ein Landkreis Gewährträger, sind bei der Prüfung, ob die Spenden an den Gewährträger die an Dritte übersteigen, die Spenden zugunsten der kreisangehörigen Gemeinden grundsätzlich als Fremdspenden zu berücksichtigen (>BFH vom 8.4.1992 - BStBl II S. 849).

Zuwendungsbestätigung

>BMF vom 13.3.2007 - BStBl 2008 I S. 4 und BMF vom 31.3.2008 - BStBl I S. 565

H 48 Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen

Nichtabziehbare Steuern

Zu den Steuern im Sinne des § 10 Nr. 2 KStG gehören auch

- die **ausländische Quellensteuer** (>BFH vom 16.5.1990 - BStBl II S. 920),
- die **Erbschaftsteuer** und die **Erbersatzsteuer** (>BFH vom 14.9.1994 - BStBl 1995 II S. 207) sowie
- der **Solidaritätszuschlag** (>BFH vom 9.11.1994 - BStBl 1995 II S. 305).

Prozesszinsen

Prozesszinsen (§ 236 AO) gehören zu den steuerpflichtigen Einnahmen (>BFH vom 18.2.1975 - BStBl II S. 568).

Zinsen

>BMF vom 5.10.2000 - BStBl I S. 1508

H 49 Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

Nichtabziehbarkeit von Geldbußen

>§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG

H 50 Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung

Beamtenrechtliche Ablieferungspflicht einer Aufsichtsratsvergütung

Der einem Beamten erwachsene tatsächliche Aufwand bemisst sich nicht nach den beamtenrechtlichen Vorschriften über die Ablieferungspflicht der Vergütung (>BFH vom 12.1.1966 - BStBl III S. 206).

Doppelfunktion von Vertretern im Aufsichtsrat und Kreditausschuss

Gehören dem Kreditausschuss eines Unternehmens neben Vertretern der Darlehensgeber und mittelverwaltender Behörden und neben den Geschäftsführern auch Mitglieder des Aufsichtsrats des Unternehmens an, schließt deren Doppelfunktion die volle Abziehbarkeit der ihnen als Mitglieder des Kreditausschusses gewährten Sitzungsgelder aus (>BFH vom 15.11.1978 - BStBl 1979 II S. 193).

Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft

Die Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft durch eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder ist keine aus dem Rahmen der Aufsichtsrats Tätigkeit fallende Sondertätigkeit. Die dafür geleisteten Zahlungen sind als Aufsichtsratsvergütungen zu behandeln (>BFH vom 20.9.1966 - BStBl III S. 688).

Geschäftsführeraufgaben

Eine Vergütung, die eine Kapitalgesellschaft einem Mitglied ihres Aufsichtsrats dafür zahlt, dass dieser sich in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung einschaltet, unterliegt dem hälftigen Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG (>BFH vom 12.9.1973 - BStBl II S. 872).

Sachverständige

Die Vergütungen, die eine Gesellschaft an den vom Aufsichtsrat zur Unterstützung seiner Kontrollfunktion beauftragten Sachverständigen zahlt, unterliegen nicht dem hälftigen Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG (>BFH vom 30.9.1975 - BStBl 1976 II S. 155).

H 51 Liquidationsbesteuerung

Beginn der Liquidation

Ein Beschluss der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft über die Auflösung wird mit dem

Tag der Beschlussfassung wirksam, sofern sich aus dem Beschluss nichts anderes ergibt (>BFH vom 9.3.1983 - BStBl II S. 433).

Körperschaftsteuerminderung bei Auskehrungen von Liquidationsraten - Besteuerungszeitraum bei der Gewerbesteuer

>BMF vom 4.4.2008 - BStBl I S. 542

Liquidationsbesteuerung im Zusammenhang mit dem Übergang zum Halbeinkünfteverfahren

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 434

(Anhang 16)

Sperrjahr

Das Sperrjahr beginnt mit dem Tag, an dem der Aufruf an die Gläubiger zum dritten Mal bekannt gemacht bzw. veröffentlicht worden ist (§ 272 Abs. 1 AktG oder § 73 GmbHG).

H 52 Beginn einer Steuerbefreiung

Beispiele für den Wechsel zwischen Steuerpflicht und Steuerbefreiung

1. Eine bisher wegen schädlicher Tätigkeiten im Sinne des H 13 steuerpflichtige Unterstützungskassen-GmbH beendet diese Tätigkeiten und fällt anschließend, da sie nicht überdotiert ist, unter die Befreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG.
2. Eine Krankenhaus-GmbH, die bisher nicht die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllte und deshalb steuerpflichtig war, erfüllt nunmehr die Voraussetzungen dieser Vorschrift und ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreit.
3. Eine Wohnungsgenossenschaft, der bisher aufgrund der Beteiligung an einer Personengesellschaft Einnahmen von mehr als 10 % ihrer Gesamteinnahmen zuzurechnen waren (>BMF vom 22.11.1991 - BStBl I S. 1014, Tz. 42), veräußert die Beteiligung an der Personengesellschaft und erzielt anschließend ausschließlich Einnahmen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG, so dass sie in vollem Umfang unter diese Befreiungsvorschrift fällt.

Teilweiser Beginn einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG)

>R 53 Abs. 3

H 53 Erlöschen einer Steuerbefreiung

(unbesetzt)

H 54 Schlussbilanz, Anfangsbilanz

Firmenwert

Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG gilt auch für die gemäß § 13 Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG aufzustellende Schluss- bzw. Anfangsbilanz (>BFH vom 9.8.2000 - BStBl 2001 II S. 71).

H 55 Sonderregelung für bestimmte steuerbegünstigte Körperschaften

Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Wohnungsunternehmen

>BMF vom 20.12.1994 - BStBl I S. 917 und die entsprechenden Erlasse der Länder

Teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG)

>R 53 Abs. 3

Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus dem steuerpflichtigen in den steuerbefreiten Bereich einer Körperschaft unter Ansatz der Buchwerte nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG

>BMF vom 1.2.2002 - BStBl I S. 221

H 56 Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens

Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das StSenkG und das UntStFG

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 437

(Anhang 18. II)

Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das StVergAbG

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1038

Änderungen des § 302 AktG

Zur Notwendigkeit der Aufnahme der neuen Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG in GAV >BMF vom 16.12.2005 - BStBl 2006 I S. 12

H 57 Finanzielle Eingliederung

Mittelbare Beteiligung

Eine mittelbare Beteiligung kann auch über eine Gesellschaft bestehen, die nicht selbst Organgesellschaft sein kann (>BFH vom 2.11.1977 - BStBl 1978 II S. 74).

Rückwirkende Begründung eines Organschaftsverhältnisses bei Umwandlung

Zur rückwirkenden Begründung eines Organschaftsverhältnisses bei formwechselnder Umwandlung einer GmbH & Co. KG in eine GmbH >BMF vom 24.5.2004 - BStBl I S. 549 und BFH vom 17.9.2003 - BStBl 2004 II S. 534).

Stimmrechtsverbot

Stimmrechtsverbote für einzelne Geschäfte zwischen Organträger und Organgesellschaft stehen der finanziellen Eingliederung nicht entgegen (>BFH vom 26.1.1989 - BStBl II S. 455).

H 58 Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Organträger

Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das StVergAbG

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1038

H 59 Zeitliche Voraussetzungen

(unbesetzt)

H 60 Der Gewinnabführungsvertrag

Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das StVergAbG

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1038

Änderungen des § 302 AktG

Zur Notwendigkeit der Aufnahme der neuen Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG in GAV >BMF vom 16.12.2005 - BStBl 2006 I S. 12

Auflösung und Abführung vorvertraglicher versteuerter Rücklagen

Zur Auflösung und Abführung vorvertraglicher versteuerter Rücklagen bei einer nach den §§ 319 bis 327 AktG eingegliederten Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder KGaA >R 61 Abs. 3

Auflösung von in organschaftlicher Zeit gebildeten Kapitalrücklagen

>BFH vom 8.8.2001 - BStBl 2003 II S. 923 und BMF vom 27.11.2003 - BStBl I S. 647

Bildung einer Rücklage

Zur Zulässigkeit der Bildung einer Rücklage aus Gründen der Risikovorsorge >BFH vom 29.10.1980 - BStBl 1981 II S. 336

Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG

Die unterlassene oder unzutreffende Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs steht einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen (>BMF vom 15.10.2007 - BStBl I S. 765).

Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags

Bei einem lediglich mit der Vorgründungsgesellschaft (>H 2) abgeschlossenen GAV gehen die sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten nicht automatisch auf die später gegründete und eingetragene Kapitalgesellschaft über (>BFH vom 08.11.1989 - BStBl 1990 II S. 91).

H 61 Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft

Gewinn im Zeitraum der Abwicklung

Der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn (§ 11 KStG, >R 51) unterliegt nicht der vertraglichen Gewinnabführungsverpflichtung und ist deshalb von der Organgesellschaft zu versteuern (>BFH vom 18.10.1967 - BStBl 1968 II S. 105).

Einstellung der gewerblichen Tätigkeit

Stellt eine Organgesellschaft ohne förmlichen Auflösungsbeschluss ihre gewerbliche Tätigkeit nicht nur vorübergehend ein und veräußert sie ihr Vermögen, fällt der Gewinn, den sie während der tatsächlichen Abwicklung erzielt, nicht mehr unter die Gewinnabführungsverpflichtung (BFH vom 17.2.1971 - BStBl II S. 411).

Organschaft zwischen kommunalen Eigengesellschaften

>BFH vom 22.8.2007 - BStBl II S. 961 und BMF vom 7.12.2007 - BStBl I S. 905

H 62 Die Einkommensermittlung beim Organträger

Veranlagungszeitraum der Zurechnung

Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger für das Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzurechnen, in dem die Organgesellschaft das Einkommen bezogen hat (>BFH vom 29.10.1974 - BStBl 1975 II S. 126).

Verlustübernahme

Der Organträger darf steuerrechtlich keine Rückstellung für drohende Verluste aus der Übernahme des Verlustes der Organgesellschaft bilden (>BFH vom 26.1.1977 - BStBl II S. 441).

H 63 Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger

Allgemeine Fragen zur Auslegung des § 8b KStG

>BMF vom 28.4.2003 - BStBl I S. 292

(Anhang 4. II)

Allgemeine Fragen zur Organschaft

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 437

(Anhang 18. II)

Steuerliches Einlagekonto

>BMF vom 4.6.2003 - BStBl I S. 366

H 64 Die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft

Beteiligungserträge der Organgesellschaft

Zu den steuerfreien Beteiligungserträgen der Organgesellschaft >BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 437

(Anhang 18. II)

Verlustausgleich durch den Organträger

Die an die Organgesellschaft zum Ausgleich des (vororganschaftlichen) Verlustes gezahlten Beträge sind beim Organträger als nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile an der Organgesellschaft auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren (>BFH vom 8.3.1955 - BStBl III S. 187).

H 65 Ausgleichszahlungen

(unbesetzt)

H 66 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

Änderungen des § 302 AktG

Zur Notwendigkeit der Aufnahme der neuen Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG in GAV >BMF vom 16.12.2005 - BStBl 2006 I S. 12

Vereinbarung der Verlustübernahme

Bei einer GmbH als Organgesellschaft muss die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG ausdrücklich vereinbart werden (>BFH vom 17.12.1980 - BStBl 1981 II S. 383).

Zivilrechtlich unwirksamer Gewinnabführungsvertrag

Entgegen § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein zivilrechtlich nicht wirksamer GAV steuerlich auch dann unbeachtlich, wenn die Vertragsparteien den Vertrag als wirksam behandelt und tatsächlich durchgeführt haben (>BFH vom 30.7.1997 - BStBl 1998 II S. 33).

H 67 Anwendung besonderer Tarifvorschriften

(unbesetzt)

H 68 Schwankungsrückstellungen, Schadenrückstellungen

Abzinsung der Schadenrückstellungen

Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, Pauschalverfahren >BMF vom 16.8.2000 - BStBl I S. 1218 und BMF vom 12.7.2005 - BStBl I S. 819

Bewertung der Schadenrückstellungen

Ermittlung des Minderungsbetrags nach § 20 Abs. 2 KStG >BMF vom 5.5.2000 - BStBl I S. 487

H 69 Beitragsrückerstattungen

Beitragsrückerstattung bei Versicherungsunternehmen

>BMF vom 7.3.1978 - BStBl I S. 160 und vom 14.12.1984 - BStBl 1985 I S. 11

Erfolgsabhängige Beitragsrückerstattungen

Beitragsrückerstattungen, die sich nach dem Jahresüberschuss bemessen, sind nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 KStG 1991 nur beschränkt abziehbar (>BFH vom 7.3.2007 - BStBl II S. 589).

H 70 Genossenschaftliche Rückvergütung

Abfluss der Rückvergütung

Genossenschaftliche Rückvergütungen können nur dann als bezahlt im Sinne des § 22 Abs. 2 KStG angesehen werden, wenn der geschuldete Betrag bei der Genossenschaft abfließt und in den Herrschaftsbereich des Empfängers gelangt (>BFH vom 1.2.1966 - BStBl III S. 321).
>Darlehen, >Gutschriften

Abgrenzung zur vGA

>BFH vom 9.3.1988 - BStBl II S. 592

Beispiel zu Absatz- und Produktionsgenossenschaften (§ 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG)

Der Wareneinkauf einer Absatzgenossenschaft im Rahmen von Zweckgeschäften entfällt zu 60 % auf Einkäufe bei Mitgliedern:

	EUR
Einkommen vor Abzug aller genossenschaftlichen Rückvergütungen an Mitglieder und Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs sowie des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften	55 000
Davon ab: Gewinn aus Nebengeschäften	<u>- 7 000</u>
Überschuss im Sinne des § 22 Abs. 1 KStG	<u>48 000</u>

Als Rückvergütung an Mitglieder kann ein Betrag bis zu 60 % von 48 000 EUR = 28 800 EUR vom Gewinn abgezogen werden. Wird z. B. in der Generalversammlung, die den Jahresüberschuss verteilt, beschlossen, über eine bereits im abgelaufenen Wirtschaftsjahr gewährte Rückvergütung an Mitglieder von 12 000 EUR hinaus den Mitgliedern einen weiteren Betrag von 18 000 EUR als Rückvergütung zuzuwenden, so ist das Einkommen wie folgt zu berechnen:

	EUR
Einkommen vor Abzug aller Rückvergütungen an Mitglieder und an Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs sowie des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften	55 000
Davon ab: Rückvergütungen an Nichtmitglieder	- 3 000
Rückvergütungen an Mitglieder (12 000 EUR + 18 000 EUR = 30 000 EUR) nur mit dem nach der obigen Berechnung zulässigen Höchstbetrag von	<u>- 28 000</u>
Es verbleiben	23 200
Verlustabzug nach § 10d EStG	<u>10 000</u>
Einkommen (evtl. zuzüglich des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften)	<u>13 200</u>

Die Rückvergütungen an Mitglieder sind in diesem Fall bis zur Höhe von 60 % des Überschusses abzuziehen.

Bilanzierung der Rückvergütung

Mindert eine nach Ablauf des Wirtschaftsjahres beschlossene Warenrückvergütung den Gewinn des Wirtschaftsjahres, für das die Ausschüttung der Warenrückvergütung beschlossen wird, muss in der Schlussbilanz dieses Wirtschaftsjahres eine Rückstellung passiviert und ein sich ergebender Umsatzsteuererstattungsanspruch aktiviert werden (>BFH vom 8.11.1960 - BStBl III S. 523).

Darlehen

Belassen die Mitglieder die zur Ausschüttung gelangenden genossenschaftlichen Rückvergütungen der Genossenschaft als Darlehen, so können die Rückvergütungen als bezahlt im Sinne von § 22 KStG angesehen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss für jede für ein Wirtschaftsjahr ausgeschüttete genossenschaftliche Rückvergütung ein besonderer Darlehensvertrag abgeschlossen werden.
- Der Darlehensvertrag muss über eine bestimmte Summe lauten. Es genügt nicht, wenn lediglich auf die Rückvergütungen des betreffenden Jahres Bezug genommen wird.

- Jeder einzelne Genosse muss frei entscheiden können, ob er den Darlehensvertrag abschließen will oder nicht.

>BFH vom 28.2.1968 - BStBl II S. 458

Gegengeschäfte

>R 20 Abs. 6 Nr. 2

Gutschriften

Wird die Rückvergütung dem Mitglied gutgeschrieben, so gilt sie nur dann als bezahlt im Sinne des § 22 KStG, wenn das Mitglied über den gutgeschriebenen Betrag jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen kann, bei Gutschriften auf nicht voll eingezahlte Geschäftsanteile nur dann, wenn das Mitglied dadurch von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf seine Geschäftsanteile befreit wird (>BFH vom 21.7.1976 - BStBl 1977 II S. 46).

Hilfsgeschäfte

>R 20 Abs. 6 Nr. 3

Molkereigenossenschaft

Für die Abgrenzung der Milchgeldnachzahlungen von den genossenschaftlichen Rückvergütungen ist von den gleichen Grundsätzen auszugehen, wie sie für vGA gelten. Es kommt grundsätzlich darauf an, ob die Nachzahlungen an Nichtmitglieder und Mitglieder zu denselben Bedingungen geleistet werden und die Nichtmitglieder über die gutgeschriebenen Nachzahlungen frei verfügen dürfen (>BFH vom 18.12.1963 - BStBl 1964 III S. 211).

Mitgliedergeschäfte

>R 20 Abs. 6 Nr. 1 Buchstabe a

Nebengeschäfte

>R 20 Abs. 6 Nr. 4

Zweckgeschäfte

>R 20 Abs. 6 Nr. 1

H 71 Ermäßigte Besteuerung bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen infolge höherer Gewalt

(unbesetzt)

H 72 Freibetrag für bestimmte Körperschaften

Beispiele für die Anwendung des § 24 KStG bei teilweiser Steuerpflicht

1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Stiftungen.
2. Gemeinnützige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, außer wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines wirtschaftlichen Vereins haben, der Mitgliedschaftsrechte gewährt, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.
3. Steuerbefreite Pensions- oder Unterstützungskassen, die die Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung haben und wegen Überdotierung teilweise zu besteuern sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 6 KStG). Obwohl es sich zumindest bei einer Pensionskasse um einen wirtschaftlichen Verein handelt, kommt hier ein Freibetrag in Betracht, weil sie keine mitgliedschaftlichen Rechte gewährt, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.

Beispiele für Körperschaften, denen der Freibetrag nach § 24 KStG nicht zusteht:

§ 24 KStG ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen

und Vermögensmassen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gehören, nicht anzuwenden (>BFH vom 5.6.1985 - BStBl II S. 634). Das gilt auch, wenn die Körperschaften auf Dauer keine Ausschüttungen vornehmen oder nur teilweise steuerpflichtig sind (>BFH vom 24.1.1990 - BStBl II S. 470). Beispiele:

1. Gemeinnützige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben.
2. Steuerbefreite Pensions- oder Unterstützungskassen, die die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben und wegen Überdotierung teilweise zu besteuern sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 6 KStG).
3. Vermietungsgenossenschaften oder Siedlungsunternehmen mit teilweiser Steuerpflicht (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 und 12 KStG). Das gilt auch, wenn diese Unternehmen in der Rechtsform eines Vereins betrieben werden, da es sich um einen wirtschaftlichen Verein handelt, der seinen Mitgliedern beteiligungsähnliche Rechte gewährt.

H 73 Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

Freibetrag nach § 25 KStG

Ab VZ 2004 beträgt der Freibetrag nach § 25 KStG 13 498 Euro >Artikel 11 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076, BStBl 2004 I S. 120)

H 74 Berücksichtigung ausländischer Steuern

Anrechnung ausländischer Steuern

>§ 34c Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 6 und 7, § 34d EStG, §§ 68a und 68b EStDV, R 34c EStR 2008

H 75 Steuerliches Einlagekonto

Abflusszeitpunkt

Eine Gewinnausschüttung ist verwirklicht, wenn bei der Körperschaft der Vermögensminderung entsprechende Mittel abgeflossen sind oder eine Vermögensmehrung verhindert worden ist (>BFH vom 20.8.1986 - BStBl 1987 II S. 75, vom 9.12.1987 - BStBl 1988 II S. 460, vom 14.3.1989 - BStBl II S. 633, vom 12.4.1989 - BStBl II S. 636 und vom 28.6.1989 - BStBl II S. 854).

Bei einer verhinderten Vermögensmehrung tritt der Vermögensabfluss in dem Augenblick ein, in dem die verhinderte Vermögensmehrung bei einer unterstellten angemessenen Entgeltvereinbarung sich nach den allgemeinen Realisationsgrundsätzen gewinnerhöhend ausgewirkt hätte (>BFH vom 23.6.1993 - BStBl II S. 801).

Eine Gewinnausschüttung kann auch in der Umwandlung eines Dividendenanspruchs in eine Darlehensforderung liegen (>BFH vom 9.12.1987 - BStBl 1988 II S. 460).

Eine Gewinnausschüttung ist grundsätzlich auch dann abgeflossen, wenn die Gewinnanteile dem Gesellschafter auf Verrechnungskonten, über die die Gesellschafter vereinbarungsgemäß frei verfügen können, bei der Gesellschaft gutgeschrieben worden sind (>BFH vom 11.7.1973 - BStBl II S. 806).

Eine Gewinnausschüttung ist grundsätzlich auch dann abgeflossen, wenn die Gesellschafter ihre Gewinnanteile im Zusammenhang mit der Ausschüttung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen z. B. als Einlage in die Körperschaft zur Erhöhung des Geschäftsguthabens bei einer Genossenschaft verwenden (>BFH vom 21.7.1976 - BStBl 1977 II S. 46).

Steuerliches Einlagekonto

>BMF vom 4.6.2003 - BStBl I S. 366

(Anhang 7)

Steuerliches Einlagekonto bei Betrieben gewerblicher Art

>BMF vom 11.9.2002 - BStBl I S. 935

(Anhang 13. I)

Verluste in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet

>R 82

H 76 Sonderausweis**Liquidation und Sonderausweis**

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 434

(Anhang 16)

Sonderausweis

>BMF vom 4.6.2003 - BStBl I S. 366 und vom 26.8.2003 - BStBl I S. 434

(Anhang 7)

(Anhang 16)

H 77 Auswirkungen von Umwandlungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und den Sonderausweis**Auswirkungen von Umwandlungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und den Sonderausweis**

>BMF vom 16.12.2003 - BStBl I S. 786

(Anhang 24. IV)

H 78 Entstehung der Körperschaftsteuer

(unbesetzt)

H 79 Besteuerung kleiner Körperschaften

(unbesetzt)

**H 80 Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag
Erstattung des Zinsabschlags an steuerbefreite Körperschaften in besonderen Fällen**

>BMF vom 5.11.2002 - BStBl I S. 1346

H 81 Schlussvorschriften

(unbesetzt)

**H 82 Sondervorschriften für Körperschaften,
Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in dem in Artikel 3
des Einigungsvertrages genannten Gebiet**

(unbesetzt)

**H 82a Sondervorschriften für den Übergang vom
Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren
Umgliederungsvorschriften**

Die gesetzlichen Regelungen zur Umrechnung des am 31. Dezember 2001 vorhandenen verwendbaren Eigenkapitals einer Kapitalgesellschaft in ein Körperschaftsteuerguthaben (>§ 36 KStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000) sind mit dem Grundgesetz vereinbar (>BFH vom 31.05.2005 - BStBl II S. 884^[1]).

H 83 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

Abflusszeitpunkt

>H 75

Bilanzierung

Bilanzielle Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens nach Änderung durch das SEStEG
>BMF vom 14.1.2008 - BStBl I S. 280

Billigkeitsregelung für die Auszahlung von Kleinbeträgen nach § 37 Abs. 5 KStG

>BMF vom 21.7.2008 - BStBl I S. 741

Jahresgleiche Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens

>BFH vom 28.11.2007 - BStBl 2008 II S. 390

Körperschaftsteuerminderung bei Auskehrung von Liquidationsraten

>BMF vom 4.4.2008 - BStBl I S. 542

H 84 Körperschaftsteuererhöhung

Abflusszeitpunkt

>H 75

H 85 Umwandlung und Liquidation

Liquidation

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 434

(Anhang 16)

Umwandlung

>BMF vom 25.3.1998 - BStBl I S. 268 und vom 16.12.2003 - BStBl I S. 786

(Anhang 24. III)

(Anhang 24. IV)