

Siegfried Widmann (Hrsg.)  
Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 20

# Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter

Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Dr. Siegfried Widmann

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof  
München



Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 20 (1997), S. . . .

*Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme*

*Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter: Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Siegfried Widmann. – Köln: O. Schmidt, 1997*  
(Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.; Bd. 20)

ISBN 3-504-62020-<sup>2</sup>~~8~~  
NE: Widmann, Siegfried [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen . . .

978

Verlag Dr. Otto Schmidt KG  
Unter den Ulmen 96–98, 50968 Köln  
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1997 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

# Inhalt\*

	Seite
<i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln</i>	
Eröffnung . . . . .	1
 <i>Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer . . . .	5
I. Vorbemerkung . . . . .	5
II. Entstehung der Körperschaftsteuer . . . . .	6
III. Rechtfertigung . . . . .	9
IV. Die Grundwertungen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens . . . . .	15
V. Veränderte gesetzgeberische Wertung im Standortsicherungsgesetz („Europatauglichkeit“) . . . . .	18
VI. Ausblick: Unternehmensteuer im Europäischen Binnenmarkt . . . . .	18
 <i>Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München</i>	
Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik . . . . .	21
A. Das System der deutschen Körperschaftsteueranrechnung . . . . .	22
I. Struktur des Anrechnungsverfahrens . . . . .	22
II. Ziele des Anrechnungsverfahrens . . . . .	25
III. Rechtsnatur der Ausschüttungsbelastung und Verhältnis zur Kapitalertragsteuer . . . . .	28
B. Systematische Probleme der Zweistufigkeit . . . . .	30
I. Überblick . . . . .	30
II. Probleme der Zweistufigkeit . . . . .	31
III. Problematik der Herstellung einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung in der ersten Stufe . . . . .	35
IV. Problematik der Anrechnung in der zweiten Stufe . . . . .	44
C. International-rechtliche Probleme des deutschen Anrechnungsverfahrens . . . . .	48
I. Überblick . . . . .	48
II. Problematik der nach DBA steuerfreien Auslandsgewinne . . . . .	49
III. „Europatauglichkeit“ des Anrechnungsverfahrens . . . . .	50
D. Fazit . . . . .	55

\* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Ministerialdirigent Viktor Sarrazin, Bonn</i>	
Das körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik (Korreferat) . . . . .	57
I. Einführung . . . . .	58
II. Anrechnung der inländischen Körperschaftsteuer und ausschüttungsbedingte Gewinnminderung . . . . .	58
III. Durchgeleitete Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, insbesondere innerhalb der EU . . . . .	64
Diskussion . . . . .	69
 <i>Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Die ausländische Kapitalgesellschaft . . . . .	83
I. Einführung . . . . .	83
II. Die ausländische Kapitalgesellschaft im deutschen KStG . . . . .	85
III. Die verbleibende Bedeutung des Streits um die Anwendung der Sitz- oder der Gründungstheorie . . . . .	90
IV. Sonstige Besteuerungsfolgen . . . . .	91
V. Zusammenfassung . . . . .	94
Diskussion . . . . .	95
 <i>Leitender Ministerialrat Prof. Dr. Jochen Thiel, Düsseldorf</i>	
Die gemeinnützige GmbH – Wesensmerkmale, Erscheinungsformen, Steuerpflicht . . . . .	103
I. Die Wesensmerkmale der gemeinnützigen GmbH . . . . .	104
II. Erscheinungsformen der gemeinnützigen GmbH . . . . .	108
III. Die Satzung der gemeinnützigen GmbH . . . . .	114
IV. Die Verpflichtung zur zeitnahen Gemeinwohlförderung . . . . .	118
V. Die Körperschaftsteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH . . . . .	119
VI. Die Umsatzsteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH . . . . .	130
VII. Andere Steuern . . . . .	131
VIII. Ergebnisse (Thesen) . . . . .	132
Diskussion . . . . .	134

	Seite
<i>Dr. Wolf-Dieter Hoffmann, Freiburg i. Br.</i>	
Die Rechtsbeziehungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, insbesondere deren Einlagen . . . . .	141
I. Zum Thema . . . . .	142
II. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen . . . . .	143
III. Bilanzierungsfragen aus Sicht des Gesellschafters . . . . .	152
IV. Der Einlagebegriff im Ertragsteuerrecht . . . . .	169
V. Sacheinlagen als Tauschgeschäfte – Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven? . . . . .	181
VI. Steuerbelastungseffekte, insbesondere beim Forderungsverzicht . . . . .	190
VII. Zusammenfassung . . . . .	193
Diskussion . . . . .	195
 <i>Rechtsanwalt Dr. Gerrit Frotscher, Hamburg</i>	
Verdeckte Gewinnausschüttung . . . . .	205
I. Allgemeines . . . . .	205
II. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	213
III. Verdeckte Gewinnausschüttung und Handelsrecht . . . . .	219
IV. Gesellschaftsrechtliche Veranlassung . . . . .	223
V. Verdeckte Gewinnausschüttung und Anrechnungsverfahren . . . . .	245
VI. Ausblick . . . . .	248
Diskussion . . . . .	249
 <i>Prof. Dr. Torsten Ehmcke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Münster</i>	
Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft . . . . .	257
I. Einleitung . . . . .	257
II. Nichtabziehbare Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken . . . . .	258
III. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern . . . . .	261
IV. Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch . . . . .	265
V. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile . . . . .	270
VI. Aufsichtsratsvergütungen . . . . .	273
VII. Zuordnung der sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen in der Gliederungsrechnung . . . . .	276
Diskussion . . . . .	280

	Seite
<i>Wolfgang Heinicke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München</i>	
Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH . . . . .	285
I. Einleitende Bemerkungen . . . . .	286
II. Besteuerung der Gesellschaftereinkünfte . . . . .	287
III. Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 (und § 20 Abs. 1 Nr. 3) EStG mit Verfahrensfragen . . . . .	306
Diskussion . . . . .	310
 <i>Dr. Siegfried Widmann, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Resümee . . . . .	317
I. Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer . . . . .	317
II. Das körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren – Bestands- aufnahme und Kritik . . . . .	318
III. Anrechnung der Körperschaftsteuer – Probleme für den Fiskus . . . . .	320
IV. Diskussion zu I., II., III. . . . .	322
V. Die ausländische Kapitalgesellschaft . . . . .	323
VI. Die gemeinnützige GmbH . . . . .	324
VII. Die Rechtsbeziehungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, insbesondere deren Einlagen . . . . .	326
VIII. Verdeckte Gewinnausschüttung . . . . .	329
IX. Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft . . . . .	331
X. Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH . . . . .	333
XI. Ausblick . . . . .	334
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.</i>	
Satzung (Auszug) . . . . .	337
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat . . . . .	338
Mitgliederverzeichnis . . . . .	339
 Sachregister . . . . .	 363



# Eröffnung

Prof. Dr. *Joachim Lang*  
Universität zu Köln

Meine sehr geehrten Damen und Herren, hiermit eröffne ich die 21. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Die Gesellschaft hat lange gezögert, sich den Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts zuzuwenden. Die Körperschaftsteuer gilt als eine rechtstechnisch relativ gut funktionierende Steuerart, die im Unterschied zur Einkommensteuer von einem einzigen Senat des Bundesfinanzhofs neben anderen Zuständigkeiten bewältigt werden kann. Die Rechtsstreitigkeiten erstrecken sich ganz überwiegend im Feld der verdeckten Gewinnausschüttungen, wo sich richterliche Kreativität offenbar ungehemmt zu entfalten vermag. Dieses Thema ist wohl geeignet, zwei Tage auszufüllen. Jedoch ist die schier endlose Kontroverse um die verdeckten Gewinnausschüttungen für den Anspruch, den unsere Gesellschaft mit ihren jährlichen Jahrestagungen erfüllen will, zu eng abgesteckt.

Im wesentlichen gibt es zwei Gründe, die die Gesellschaft veranlaßten, das Körperschaftsteuerrecht zum Generalthema ihrer Jahrestagung zu machen.

*Erstens:* Das Körperschaftsteuerrecht bietet weit mehr rechtsdogmatisch interessante Themen als im Horizont der Prozesse vor den Finanzgerichten zu erblicken sind. Unternehmen scheuen bekanntlich Rechtsstreitigkeiten, die bekanntlich nicht nach der Regel „time is money“ bewältigt werden. Unternehmen pflegen erst dann die Finanzgerichte anzurufen, wenn die Steuerrechtslage unerträglich wird wie etwa in den Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen bei Verletzung von Wettbewerbsverboten. Jenseits solcher Wundstellen des Körperschaftsteuerrechts gibt es aber bei näherer Betrachtung noch eine erstaunliche Vielfalt von Grundfragen, die einer rechtsdogmatischen Aufarbeitung würdig sind.

Diese Grundfragen werden vor allem in der Streitverhütenden Gestaltungspraxis bewegt. Im Mittelpunkt steht dabei die GmbH als die adäquate Rechtsform für das mittelständische Unternehmen. Den primären Bezug zur Steuerpraxis haben wir in der Formulierung des Generalthemas „Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter – Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts –“ zum Ausdruck gebracht.

*Zweitens:* Die Körperschaftsteuer ist diejenige Steuer, die im europäischen und internationalen Wettbewerb der Steuersysteme eine besonders wichtige Rolle spielt. Aus deutscher Sicht leuchtet dies zunächst nicht ohne weiteres ein, trägt das Aufkommen der deutschen Körperschaftsteuer doch nur 5,5 Pro-

zent des Einkommensteueraufkommens, rangiert das Körperschaftsteueraufkommen weit hinter dem Aufkommen des Solidaritätszuschlages und sogar knapp hinter dem Tabaksteueraufkommen. Dies hängt damit zusammen, daß nur eine kleine Minderheit der deutschen Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisiert sind und daß der Trend zum Personenunternehmen weiterhin anhält.

Ganz anders ist die Lage im Ausland, besonders im europäischen Ausland. Dort dominiert die Kapitalgesellschaft, zumindest das körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen wie in Spanien, wo auch Personengesellschaften der Körperschaftsteuer unterworfen sind<sup>1</sup>. So werden die Fragen der europäischen und internationalen Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung hauptsächlich auf dem Feld des Körperschaftsteuerrechts diskutiert, wie etwa der Ruding-Bericht<sup>2</sup> zur Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union belegt. Die Maßnahmen zur europäischen Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung sind solche des Körperschaftsteuerrechts und laufen somit an den deutschen Personenunternehmen vorbei.

Das internationale, besonders europäische Gewicht der Körperschaftsteuer hat uns veranlaßt, den ersten Vormittag den Grundfragen zu widmen, die im internationalen Kontext besondere Bedeutung haben. Heute nachmittag wird zunächst die ausländische Kapitalgesellschaft behandelt werden. Die Bedeutung dieses Referats resultiert aus der Tatsache, daß im Ausland fast nur noch Kapitalgesellschaften anzutreffen sind. Die Materie des anschließenden Referats über die gemeinnützige GmbH ist zwar lehrbuchtechnisch dem allgemeinen Abgabenrecht zuzuordnen. Seine praktische Bedeutung entfaltet jedoch das Gemeinnützigkeitsrecht im Kontext mit dem Körperschaftsteuerrecht und dem Gesellschaftsrecht. Wer auf dem Gebiet der non-profit-Organisationen tätig ist, macht die Entdeckung, daß die Rechtsform der GmbH nach dem Verein die geeignetste non-profit-Rechtsform ist. So sind zum Beispiel Stiftungen nicht selten in der Rechtsform der GmbH organisiert.

Morgen vormittag werden wir uns mit den in Rechtsprechung und Schrifttum besonders streitigen Rechtsbeziehungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern befassen. Der morgige Nachmittag wird mit dem Referat über die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft eingeleitet. Ähnlich wie im Einkommensteuerrecht geht es hier um den Grenzbereich zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung. Dabei wird die körperschaft-

---

1 Hierzu *H.-J. Selling*, Unternehmensbesteuerung in Spanien, DStJG 16 (1994), S. 195, 216.

2 Bericht des Unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Report of the Committee of Independent Experts of Company Taxation), benannt nach dem Vorsitzenden *Ono Ruding* vom März 1992, BT-Drucks. 13/4138.

steuerrechtliche Dogmatisierung der nichtabziehbaren Aufwendungen dadurch erschwert, daß es keine Privatsphäre der Gesellschaft gibt. Schließlich wird die Tagung abgerundet durch den Blick auf die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH. Es wird dort die Verbindung zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrecht hergestellt. Besondere Abgrenzungsprobleme schafft der Einkünftedualismus, der Einkünfte aus der Anteilsveräußerung und Stammvermögensverluste aus der Steuerbarkeit ausscheidet.

Ich denke, wir haben zwei ertragreiche Tage vor uns und mancher wird sich vielleicht darüber wundern, warum sich unsere Gesellschaft gegenüber dem Körperschaftsteuerrecht so lange zurückgehalten hat. Daß sich möglichst viele wundern möchten, ist meine Hoffnung und mein Wunsch besonders auch an die Adresse der Referenten, denen ich im Namen der Gesellschaft sehr herzlich für ihr großes Engagement auf dieser Tagung danke.



# Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer

Dr. Heinz-Jürgen Pezzer

Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Vorbemerkung</li><li>II. Entstehung der Körperschaftsteuer<ul style="list-style-type: none"><li>1. Das „Einkommen“ der Körperschaft</li><li>2. Die Körperschaft als selbständiger Organismus oder als Instrument zur Einkunftserzielung des Anteilseigners?</li></ul></li><li>III. Rechtfertigung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Historische Rechtfertigungsversuche</li><li>2. Zur Frage der Doppelbelastung</li><li>3. Für die Rechtfertigung maßgebende Grundprinzipien<ul style="list-style-type: none"><li>a) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</li></ul></li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>b) Äquivalenzprinzip</li><li>c) Folgerungen; Gebot der Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität</li><li>IV. Die Grundwertungen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens<ul style="list-style-type: none"><li>1. Beseitigung der Doppelbelastung; Prinzip der „Einmalbesteuerung“</li><li>2. Folgerungen für die Rechtsanwendung?</li></ul></li><li>V. Veränderte gesetzgeberische Wertung im Standortsicherungsgesetz („Europatauglichkeit“)</li><li>VI. Ausblick: Unternehmensteuer im Europäischen Binnenmarkt</li></ul> |
|--|--|

## I. Vorbemerkung

Die Körperschaftsteuer ist – als eine eigenständige, in einem besonderen Gesetz geregelte Steuer<sup>1</sup> – heute 76 Jahre alt. Daß es sie gibt, ist für Praktiker des Steuerrechts und Steuerpflichtige selbstverständlich. Man kann daher fragen, ob es heute überhaupt noch sinnvoll ist, sich mit der Rechtfertigung dieser Steuer zu befassen. Vom rein positivistischen Standpunkt aus ist das Thema in der Tat überflüssig, allenfalls dem Fach der Steueresoterik zuzuordnen. Deshalb möchte ich zunächst kurz auf die Sinnhaftigkeit oder Sinnlosigkeit des mir aufgegebenen Themas eingehen.

Wie wir aus den Arbeiten von *Klaus Tipke* wissen, folgt aus der Erkenntnis, daß der Staat zur Erfüllung seiner Aufgaben auf Steuereinnahmen angewiesen ist und daher ein Recht zur Steuererhebung hat, noch nicht, daß er beliebige

<sup>1</sup> Körperschaftsteuergesetz v. 30.3.1920 (RGBl. 1920, 393).

Steuern erheben darf<sup>2</sup>. Steuerrecht ist bekanntlich hoheitliches Eingriffsrecht. Der beliebige, willkürliche hoheitliche Eingriff – dazu gehört auch eine beliebige Besteuerung – ist Merkmal des machiavellistischen Machtstaates, im demokratischen Verfassungsstaat jedoch nicht hinnehmbar. Die Steuerlastverteilung muß vor allem dem Gleichheitssatz entsprechen<sup>3</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat dazu ausgeführt, daß der in der Besteuerung liegende Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung gewinnt<sup>4</sup>. Das setzt aber eine Bindung des Steuergesetzgebers an sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung voraus<sup>5</sup>. Und die Besinnung auf solche Maßstäbe führt unter anderem jeweils zur Frage nach der Rechtfertigung einer bestimmten Steuer.

Auch für Richter der Finanzgerichtsbarkeit kann die Auseinandersetzung mit solchen Fragen nach meiner Überzeugung von Nutzen sein. Das Gesetz stellt den Richter oftmals vor Zweifelsfragen, und das nicht nur im Bereich der unbestimmten Rechtsbegriffe und Generalklauseln, so daß die Norm faktisch erst durch die Arbeit des Richters ihre Konturen erhält. Überdies gehört, wie schon ein Blick in § 11 Abs. 4 FGO zeigt, auch die Fortbildung des Rechts zur Aufgabe der Rechtsprechung. In welche Richtung die entsprechenden Bemühungen des Richters gehen sollen, ist aber völlig offen, wenn er die Grundprinzipien einer sachgerechten Besteuerung außer Betracht läßt. Die Besinnung auf diese Grundprinzipien ist natürlich kein Allheilmittel. Dies zu meinen, wäre illusionär. Aber sie könnte dennoch auch der richterlichen Arbeit manche Orientierungshilfe bieten, die man nicht ungenutzt lassen sollte.

## II. Entstehung der Körperschaftsteuer

Die Besteuerung der juristischen Personen (oder, wie man in alten Texten auch lesen kann, der „nichtphysischen Personen“) war von Anfang an eng mit der Besteuerung natürlicher Personen verknüpft. Bevor es eine allgemeine Einkommensteuer gab, wurden Körperschaften mit Sondergewerbesteuern belegt<sup>6</sup>. Die ersten – noch nicht reichseinheitlichen – Einkommensteuergesetze erfaßten jeweils sowohl die natürlichen als auch die nichtphysischen Personen als Steuersubjekte (§ 1 Nr. 4–6 des Preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891/1906<sup>7</sup>; ferner z. B. Art. 2 des Gesetzes betreffend die Einkommen-

2 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, Bd. II, S. 532.

3 *Tipke* (Fn. 2).

4 BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 269, BStBl. II 1991, 654, 664.

5 *Tipke* (Fn. 2).

6 *Tipke* (Fn. 2), S. 724 m.w.N.

7 Dazu *Fuisting/Strutz*, Die Preußischen direkten Steuern, Erster Band, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin 1915, § 1 Anm. 4; *Kennerknecht*,

steuer für das Königreich Württemberg von 1903<sup>8</sup>). Die Besteuerung der juristischen Person war damit nur ein Anwendungsfall der allgemeinen Einkommensbesteuerung. Die juristische Person wurde als Steuersubjekt der natürlichen Person zur Seite gestellt. Von Anfang an drehte sich dabei die Diskussion im wesentlichen um zwei Fragen: ob juristische Personen (Körperschaften) überhaupt ein „Einkommen“ erzielen können, ferner, ob sie als eigenständige Steuersubjekte zu betrachten sind oder nur als Instrument zur Einkunftserzielung ihrer Anteilseigner betrachtet werden dürfen.

### 1. Das „Einkommen“ der Körperschaft

Daß Körperschaften ein Einkommen erzielen können, wurde seinerzeit mit der Begründung verneint, Begriffsmerkmal des Einkommens sei die Verfügbarkeit zum Bestreiten des Lebensunterhalts, deshalb versage der Einkommensbegriff für nichtphysische Personen<sup>9</sup>. Auch der Steuergesetzgeber machte sich diese Auffassung damals zu eigen und führte sie als Begründung an, um die Besteuerung von Körperschaften aus dem Einkommensteuergesetz herauszulösen und gesondert im Körperschaftsteuergesetz zu regeln. In der Begründung zum Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes von 1920 heißt es dazu<sup>10</sup>:

„Die Einkommensteuer will vor allem die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchführen und sieht das Hauptmerkmal der steuerlichen Leistungsfähigkeit in dem gesamten Einkommen, das dem Pflichtigen zur Verfügung steht. Die steuerliche Leistungsfähigkeit einer nichtphysischen Person wird aber nicht durch das von ihr erzielte Einkommen zum Ausdruck gebracht . . . Die nichtphysischen Personen stellen in der Einkommensteuer einen Fremdkörper dar, der in deren Rahmen nur mit Hilfe von Fiktionen künstlich hineingepreßt werden kann; ihre Besteuerung kann in gerechter Weise nicht ausschließlich auf der Grundlage des für die physischen Personen gegebenen Einkommensbegriffs erfolgen.“

---

Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, Köln 1926, Einleitung A. 1.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 558 ff.; *Tipke* (Fn. 2), S. 723 ff. m. w. N.

8 Dazu *Pistorius*, Gesetz betreffend die Einkommensteuer für das Königreich Württemberg vom 8. August 1903, Ravensburg 1903, Art. 2 Anm. 1.

9 So die Auffassung von *Fuisting*, wiedergegeben in *Fuisting/Strutz* (Fn. 7), § 1 Anm. 5.

10 Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 340, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, Berlin 1920, Nr. 1624, S. 16 f.; abgedruckt auch bei *Evers*, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1920/22, Berlin 1923, § 1 Anm. 1.

Dem wurde entgegengehalten, die Körperschaftsteuer sei eine systematische Ergänzung zur Einkommensteuer<sup>11</sup>, sie sei die Einkommensteuer der Körperschaften<sup>12</sup>; die Verwendbarkeit für den Lebensunterhalt sei kein wesentliches Merkmal für den Einkommensbegriff<sup>13</sup>. In dieselbe Richtung weist die Begründung zum Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes 1920, die in der rechtssystematischen Sichtweise grundlegend von der oben zitierten Begründung des Einkommensteuergesetzes 1920 abweicht. Dort heißt es<sup>14</sup>:

„... von allen Gebilden, denen Vermögen zuwächst, die wirtschaftliche Güter beziehen, (läßt sich) sagen, daß sie Einkommen im steuerlichen Sinne haben, daß alles, was sie vereinnahmen, ihr Einkommen sei. Bei den natürlichen Personen wird der Begriff „Einkommen“ in unmittelbare Beziehung zum Verbräuche für eigene Zwecke gebracht. Auch die unpersönlichen Gebilde des Rechts- und Wirtschaftslebens haben ihre eigenen Aufgaben, die den außerhalb der Erwerbstätigkeit liegenden Zwecken der natürlichen Personen entsprechen. Setzt man den Verbrauch hierfür in Beziehung zu dem Reinvermögenszugang, so ergibt sich eine innere Gleichheit mit den natürlichen Personen, mit anderen Worten: für die nicht physischen Bezieher von Gütern ist die Summe dieses als Reinvermögenszugang sich ausdrückenden Güterbezuges im Verhältnis zu ihren besonderen Aufgaben ebenso Einkommen, wie die Einkünfte der natürlichen Personen im Verhältnis zu dem Verbrauch für persönliche Zwecke. Diese Gebilde nehmen am Rechts- und Wirtschaftsleben in derselben Weise teil wie die natürlichen Personen. Es besteht deshalb kein innerer Grund, die Anteile des Ergebnisses des Wirtschaftslebens in ihrer Hand steuerlich als etwas anderes anzusehen als bei den natürlichen Personen.“

Nimmt man beide Gesetzesbegründungen – die des EStG 1920 und des KStG 1920 – zusammen, so ergibt sich als Quintessenz, daß nach der ursprünglichen gesetzgeberischen Grundwertung der Reinvermögenszugang von Körperschaften dem Einkommen natürlicher Personen prinzipiell ebenbürtig ist. Die gesonderte Regelung im Körperschaftsteuergesetz diene damit nicht einer rechtssystematischen Notwendigkeit, sondern letztlich allein der Übersichtlichkeit und Zweckmäßigkeit<sup>15</sup>, insbesondere mit Rücksicht auf die zahlreichen Abweichungen zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer im Detail, zum Beispiel auch die Tatsache, daß es für Körperschaften grundsätzlich keine privaten Abzüge, d. h. keine Ebene der sog. subjektiven Leistungsfähigkeit gibt. Dieser Ausgangspunkt ist noch heute unverändert maßgebend. Auch

11 *Kennerknecht* (Fn. 7), § 1 Anm. 4; *Evers* (Fn. 10), Einleitung, S. 51.

12 *Evers* (Fn. 10).

13 *Strutz* in *Fuisting/Strutz* (Fn. 7) § 1 Anm. 5.

14 Zitiert nach *R. Evers* (Fn. 10), Einleitung, S. 49 f.

15 *Kennerknecht* (Fn. 7); *Evers* (Fn. 10).



das KStG 1977 ff. geht – wie die Gesetzesbegründung zeigt – davon aus, daß das Körperschaftsteuergesetz das Einkommen der Körperschaften erfassen soll<sup>16</sup>, daß es sich folglich um die Einkommensteuer der juristischen Person handelt.

## 2. Die Körperschaft als selbständiger Organismus oder als Instrument zur Einkunftserzielung des Anteilseigners?

Die Verselbständigung der Körperschaft als eigenständiges Steuersubjekt ist gedanklich am besten nachzuvollziehen, wenn man allein die Körperschaft als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens in den Blick nimmt. Probleme ergeben sich aber dann, wenn man in Rechnung stellt, daß hinter der Körperschaft natürliche Personen als Anteilseigner stehen.

Der aus diesem unterschiedlichen Blickwinkel folgende Streit zeigt sich bereits anschaulich in dem vor über 100 Jahren erschienenen Lehrbuch der Finanzwissenschaft von *Adolph Wagner*<sup>17</sup>. Dieser sah zwar die Aktiengesellschaft grundsätzlich als Erwerbsunternehmen wie jedes andere an, meinte aber, sie könne nicht ohne weiteres als eine „selbständige wirtschaftliche Persönlichkeit“ der Besteuerung unterliegen. Vielmehr müsse die Besteuerung auch das „ökonomische Wesen“ der Aktiengesellschaft beachten; dieses bestehe darin, daß die Gesellschaft „nur ein Mittel zu Erwerbszwecken für ihre Aktionäre“ sei; die Besteuerung der Aktiengesellschaft müsse daher mit derjenigen der Aktionäre, welche ihrerseits einer Besteuerung unterliegen, in Zusammenhang gebracht werden<sup>18</sup>. Damit war bereits damals das bis heute immer wieder diskutierte Problem der sog. Doppelbelastung angesprochen.

## III. Rechtfertigung

### 1. Historische Rechtfertigungsversuche

Im Gesetzgebungsverfahren zum KStG 1920 ging man, wie dargelegt, davon aus, daß Körperschaften als selbständige Gebilde des Wirtschaftslebens einen Reinvermögenszugang erwirtschaften, der grundsätzlich dem Einkommen der natürlichen Person entspricht. Zugleich betrachtete man aber den Anteilseigner (Aktionär), bei dem der ausgeschüttete Gewinn der Körperschaft (die Dividende) nochmals von der Besteuerung erfaßt wurde. Diese sog. Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer bei der Körperschaft und Einkommensteuer

16 Vgl. die Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 323.

17 Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., Leipzig 1890.

18 *Wagner* (Fn. 17), S. 420.

beim Anteilseigner (sog. klassisches System) versuchte man damals mit Gründen zu rechtfertigen<sup>19</sup>, die bei näherer Betrachtung ausnahmslos nicht stichhaltig sind: Die Körperschaftsteuer kann nicht als Gegenleistung für die Verleihung der Rechtsfähigkeit oder die Einräumung der beschränkten Haftung verstanden werden<sup>20</sup>. Auch die Verstärkung der Kreditfähigkeit, die Kapitalhäufung, gesteigerte Wirtschaftlichkeit und die Macht im Wettbewerb sind keine tauglichen Gründe für eine Besteuerung gerade der Körperschaften. Zum einen handelt es sich dabei um bloße Möglichkeiten, Vermutungen, die konkret keineswegs dem Ist-Zustand entsprechen müssen<sup>21</sup>. Außerdem gibt es auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die über besondere Kreditfähigkeit und Wettbewerbsmacht verfügen; manche von ihnen arbeiten effektiver und wirtschaftlicher als manches Großunternehmen und werden dennoch nicht deswegen mit einer gesonderten Steuer belastet<sup>22</sup>. Ferner läßt sich zugunsten der klassischen Körperschaftsteuer nicht anführen, sie sei politisch populär und fiskalisch ergiebig<sup>23</sup>. Eine solche Argumentation verzichtet von vornherein auf jeden Versuch einer sachbezogenen Rechtfertigung.

## 2. Zur Frage der Doppelbelastung

Letztlich dürfte die Frage nach der Rechtfertigung der sog. Doppelbelastung auf einer *petitio principii* beruhen. Geht man konsequent davon aus, daß die juristische Person gegenüber dem Anteilseigner rechtlich und wirtschaftlich selbständig ist, so betrifft die Körperschaftsteuer auf den thesaurierten wie auf den ausgeschütteten Gewinn allein das Einkommen der Körperschaft. Die Gewinnausschüttung an den Anteilseigner stellt sich dann für die Körperschaft als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Die Erfassung dieser Ausschüttung durch die Einkommensteuer des Anteilseigners bedeutet dann nicht eine doppelte Besteuerung des Körperschaftsgewinns, sondern eine erstmalige Besteuerung des Einkommens des Anteilseigners als eines von der Körperschaft getrennt zu betrachtenden Steuersubjekts<sup>24</sup>. Aus dieser strikt formalrechtlichen Sicht liegt hier ebensowenig eine Doppelbelastung vor wie in dem Fall, daß ein Einzelunternehmer einen Geldbetrag aus seiner Firmenkasse für private Zwecke entnimmt, etwa um in einem Münchner Biergarten

19 Der insoweit maßgebende Text der Gesetzesbegründung ist abgedruckt bei *Tipke* (Fn. 2), S. 726; *Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 560; *Evers* (Fn.10), § 1 Anm. 10.

20 *Tipke* (Fn. 2), S. 733.

21 *Tipke* (Fn. 2), S. 737.

22 *Tipke* (Fn. 2), S. 738.

23 *Tipke* (Fn. 2), S. 728 f.

24 Auch diese Sichtweise gab es in der Diskussion von Anfang an. Vgl. dazu die Nachweise bei *Schneider*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3. Aufl., Tübingen 1980, Band II, S. 533 ff.

einzukehren, und dieser Betrag dann als Betriebseinnahme des Biergartens zu erfassen ist. Dieses Beispiel zeigt, daß die Auffassung, die Besteuerung des Gewinns bei der Aktiengesellschaft und der Dividende beim Aktionär führe – um nochmals die über hundert Jahre alte Formulierung *Adolph Wagners* zu verwenden – zur „Doppelbesteuerung desselben Einkommens mit derselben Steuer“<sup>25</sup>, setzt bereits voraus, was zunächst besonderer Begründung bedürfte, daß nämlich Körperschaften und Anteilseigner wirtschaftlich als Einheit zu betrachten sind<sup>26</sup>. Die Frage nach der Rechtfertigung der Doppelbelastung nimmt daher, weil sie die Existenz einer solchen Doppelbelastung unterstellt, den Durchgriff durch die juristische Person gedanklich bereits vorweg.

Ob die „richtige“ Sichtweise darin besteht, an die zivilrechtliche Selbständigkeit der juristischen Person anzuknüpfen, oder ob die Körperschaft nur als Mittel zur Erzielung von Einkünften der Anteilseigner verstanden werden kann, ist seit über 100 Jahren bis heute streitig geblieben<sup>27</sup>. Ich halte letztlich beide Standpunkte in ihrer Rigorosität für falsch<sup>28</sup>. Die Realität des Wirtschaftslebens sowie die kautelarjuristischen und steuergestalterischen Bemühungen um die „optimale“ Gesellschaftsform haben dazu geführt, daß sich beide Standpunkte nicht konsequent durchhalten lassen. Die Vorstellung von der Körperschaft als selbständigem Organismus im Wirtschaftsleben paßt nur auf große Publikumsaktiengesellschaften, deren Aktien sich mehrheitlich in Streubesitz befinden<sup>29</sup>; für sie haben die Aktionäre in der Tat lediglich die Funktion von externen Kapitalgebern. Aber schon wenn ein Mehrheitsaktionär vorhanden ist, ändert sich das Bild. Und das andere Extrem bildet die Einmann-GmbH, die in Gestalt ihres Gesellschafters z. B. einen Handwerksbetrieb oder ein Ladengeschäft betreibt. Sie ist oft nur auf dem Papier, nicht aber in der Realität von einem Einzelgewerbebetrieb zu unterscheiden. Umgekehrt gibt es manche Publikums-Personengesellschaften, z. B. Verlustzuweisungsgesellschaften in der Form einer KG, deren gesamter Gewinn/Verlust anteilig den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet wird, obwohl diese nach der Vertragsgestaltung keinen Einfluß auf die Tätigkeit der Gesellschaft haben und faktisch ebenso lediglich als Kapitalgeber fungieren wie die Minderheitsaktionäre einer Publikums-AG. Zudem hat die Praxis gesellschaftsrechtliche Mischformen wie z. B. die GmbH & Co. KG oder die GmbH & Still hervor-

25 *Wagner* (Fn. 17), S. 421.

26 So in der Tat bereits *Wagner* (Fn. 17), S. 420.

27 Vgl. dazu z. B. die Nachweise schon bei *Wagner* (Fn. 26) und neuerdings bei *Schneider* (Fn. 24), S. 535 ff. und *Tipke* (Fn. 2), S. 723 ff.

28 Ein Indiz dafür läßt sich schon daraus entnehmen, daß die über 100 Jahre geführte wissenschaftliche Diskussion trotz aller Anstrengungen zu keinem Konsens geführt hat.

29 Vgl. *Schneider* (Fn. 24), S. 536 f.

gebracht, welche die typischen Merkmale von Kapital- und Personengesellschaft vorteilhaft miteinander kombinieren sollen<sup>30</sup>. All dies hat in der Diskussion heute wohl insoweit zu Übereinstimmung geführt, daß jedenfalls allein die Anknüpfung an die unterschiedliche Rechtsform der Unternehmen keinen sachgerechten Belastungsmaßstab bildet<sup>31</sup>. Vor diesem Hintergrund erscheint es auch unerheblich, die Rechtfertigung der sog. Doppelbelastung weiter zu diskutieren.

Hingegen weist der pragmatische Ansatz der neueren Steuergesetzgebung, wie er aus der Gesetzesbegründung des KStG 1977 ersichtlich ist, insoweit den richtigen Weg: Die Bundesregierung hat im Gesetzgebungsverfahren zum KStG 1977 die Ansicht, eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne von Körperschaften sei grundsätzlich nicht zu rechtfertigen, ausdrücklich abgelehnt; die Entscheidung, in welchem Umfang die Doppelbelastung aufrechterhalten, gemildert oder beseitigt werde, könne ausschließlich von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängen<sup>32</sup>.

### 3. Für die Rechtfertigung maßgebende Grundprinzipien

#### a) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Letztlich erweisen sich damit sowohl die historischen Rechtfertigungsversuche für die Körperschaftsteuer als auch die Diskussion um die Rechtfertigung der sog. Doppelbelastung als wenig hilfreich. Deshalb liegt es nahe, die Körperschaftsteuer am – heute fast einhellig anerkannten<sup>33</sup> – Fundamentalprinzip der Besteuerung zu messen, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Zunächst ist allerdings zu klären, ob Körperschaften überhaupt im steuerrechtlichen Sinne leistungsfähig sein können. Dagegen wird eingewandt, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlange von allen Beteiligten ein gerechtes Opfer, eine Einbuße der Bedürfnisbefriedigung; dies könnten nur

30 Vgl. dazu Montag, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl., Köln 1996, S. 676 ff.

31 *Tipke* (Fn. 2), S. 1030 f.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 1 ff.; *Schneider* (Fn. 24), S. 535; *Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F zum 53. DJT, Berlin/München 1980, S. F 86 f.; *Lang*, *StuW* 1989, 3, 6 ff.; *ders.*, *StuW* 1990, 107, 112; *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF Heft 49, Bonn 1993, S. 150 ff.; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 74 f.; *Montag* (Fn. 30), S. 673. Auch der Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens durch das KStG 1977 lag als eine der gesetzgeberischen Grundwertungen die Zielvorstellung zugrunde, den Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform zurückzudrängen (BT-Drucks. 7/1470, S. 328).

32 BT-Drucks. 7/1470, S. 326.

33 Dazu eingehend *Tipke* (Fn. 2), Bd. I, S. 478 ff.

natürliche Personen auf sich nehmen, die einen persönlichen Bedarf zu befriedigen hätten; bei juristischen Personen sei ein solches Opfer nicht denkbar<sup>34</sup>. Dieser von der Finanzwissenschaft entwickelte opfertheoretische Ansatz ist (mindestens) so alt wie die Körperschaftsteuer. Ihn hatte seinerzeit schon *B. Fuisting* vertreten<sup>35</sup>. Und *G. Strutz* hatte 1915 darauf erwidert, daß die Verwendbarkeit der erwirtschafteten Mittel für den Lebensunterhalt kein wesentliches Merkmal sei<sup>36</sup>. Letzteres entspricht heute der Auffassung von *Klaus Tipke*, der das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht so eng personenbezogen versteht<sup>37</sup>, sondern Leistungsfähigkeit als die Fähigkeit definiert, Steuerleistungen aus dem Einkommen oder Gewinn leisten zu können; danach sind Körperschaften, die Gewinn erwirtschaften, unzweifelhaft leistungsfähig<sup>38</sup>.

Diese Sichtweise, die ich für überzeugend halte, ist letztlich eine Folge nicht etwa nur der formalrechtlichen Eigenschaft als juristische Person, sondern der auch tatsächlich wirtschaftlichen Verselbständigung der Körperschaft. Körperschaften sind in ihrer Existenz vom Wechsel der hinter ihnen stehenden natürlichen Personen grundsätzlich unabhängig. Sie können unter ihrem Namen Vermögen erwerben, das allein ihnen rechtlich zuzurechnen ist. Diese zivilrechtlichen Vorgaben prägen auch die wirtschaftlichen Sachverhalte, an die die Besteuerung anknüpft. Zutreffend formuliert dazu die Begründung zum Entwurf des KStG 1977, die juristische Person stelle sich typischerweise als eigenständiger, im Wettbewerb tätiger Organismus dar<sup>39</sup>. Dies rechtfertigt es, das Ergebnis ihrer selbständigen wirtschaftenden Tätigkeit ebenso als Ausdruck von Leistungsfähigkeit zu verstehen wie bei natürlichen Personen. Der in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis auf die Tätigkeit der Körperschaft „im Wettbewerb“ verweist zugleich auf den die Körperschaftsteuer ebenfalls tragenden Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Dieser Gedanke findet sich im übrigen ansatzweise auch schon in der oben (II.1.) wiedergegebenen Begründung zum KStG 1920, nach der der von nichtphysischen Personen erwirtschaftete Reinvermögenszugang nicht anders zu beurteilen ist als der von

34 Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF Heft 17, Bonn 1971, S. 306 Tz. IV/54; ähnlich auch *Schneider* (Fn. 24); *Andel*, Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Tübingen 1992, S. 313.

35 Wiedergegeben bei *Fuisting/Strutz* (Fn. 7), § 1 Anm. 5.

36 *Strutz* in *Fuisting/Strutz* (Fn. 35).

37 *Tipke* (Fn. 2), S. 734 f. m. w. N.; ebenso *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 134.

38 *Tipke* (Fn. 2), S. 736.

39 BT-Drucks. 7/1470, S. 326; ähnlich auch *Wendt*, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuersatz als verfassungsrechtliches Problem, in: Festschrift für Friauf, Heidelberg 1996, S. 857, 866 ff.

natürlichen Personen, weil beide am Rechts- und Wirtschaftsleben in derselben Weise teilnehmen.

### b) Äquivalenzprinzip

Als weiteres Prinzip, das in der Steuerrechtfertigungslehre eine Rolle spielt, ist das Äquivalenzprinzip zu nennen, das ich hier aber nur kurz streifen will, weil es in der Diskussion um die Personensteuern heute kaum noch von Bedeutung ist<sup>40</sup> und auch für unser Thema keine Hilfe bietet. Die Körperschaftsteuer läßt sich nicht äquivalenztheoretisch rechtfertigen, auch nicht – und darin unterscheide ich mich von der Auffassung *Klaus Tipkes* – mit dem Argument, Körperschaften erlangten durch staatliche Leistungen Vorteile und verursachten dem Staat, der für die notwendige Infrastruktur sowie die rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sorgt, Kosten<sup>41</sup>. Dieser Gedanke rechtfertigt, da er auf sämtliche Staatsbürger und juristischen Personen zutreffen dürfte, jegliche Besteuerung schlechthin, sagt aber über die Rechtfertigung speziell der Körperschaftsteuer nichts aus.

### c) Folgerungen; Gebot der Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität

Tragender Pfeiler für die Rechtfertigung der Körperschaftsteuer bleibt damit das Leistungsfähigkeitsprinzip: Körperschaften erwirtschaften als rechtlich und wirtschaftlich eigenständige Gebilde einen Reinvermögenszugang, der ihnen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermittelt. Nimmt man den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG hinzu, der Belastungsgleichheit und Wettbewerbsneutralität verlangt, ist aus alledem die Forderung abzuleiten, alle selbständigen Gebilde, die sich gleichermaßen im Wirtschaftsleben betätigen und einen Reinvermögenszugang erzielen, in gleicher Weise zu besteuern, und zwar unabhängig von der zivilrechtlichen Rechtsform<sup>42</sup>. Dies läuft letztlich auf die Forderung nach einer allgemeinen rechtsformunabhängigen Unternehmensteuer hinaus.

So gesehen, waren die – bereits einige Zeit zurückliegenden – literarischen Versuche, schon de lege lata die Publikums-KG als Körperschaftsteuersubjekt zu betrachten<sup>43</sup>, richtungweisend. Dem hatte sich damals sogar der BMF in

40 *Tipke* (Fn. 2), Bd. I, S. 476.

41 *Tipke* (Fn. 2), Bd. II, S. 732, 1028 f.; *ders.*, *StuW* 1993, 8, 10.

42 In diesem Sinne auch *Tipke* (Fn. 2), Bd. II, S. 1030 f.

43 *Kappe*, *Abschreibungsgesellschaften und negativer Kapitalanteil*, Diss. Göttingen 1972, *Walz*, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg /Hamburg 1980, S. 407 ff.; *ders.*, *Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen*?, Gutachten F zum 53. DJT, München 1980, S. 95 ff.

mehreren Verfahren vor dem BFH angeschlossen<sup>44</sup>. Diese Überlegungen waren allerdings nach dem geltenden Recht, das ausdrücklich an die zivilrechtliche Rechtsform anknüpft, nicht umzusetzen, so daß der Große Senat des BFH zu Recht anders entschieden hat<sup>45</sup>.

Die hier vertretene auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gestützte Konzeption hat aber eine weitere Konsequenz, die sich bereits *de lege lata* auswirken kann: Auch wenn das geltende Recht die Steuersubjektivität grundsätzlich an die Rechtsform bindet, ist jedenfalls die unterschiedliche Höhe der Steuersätze, nämlich des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne einerseits und des Einkommensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte andererseits schwerlich zu rechtfertigen. *Rudolf Wendt* hat hiergegen in einer neuen Untersuchung mit überzeugenden Gründen verfassungsrechtliche Bedenken aufgezeigt<sup>46</sup>.

Bevor der Gedanke einer allgemeinen Unternehmensteuer weiterverfolgt wird, ist zunächst auf das KStG 1977, seine Grundwertungen und deren Änderungen durch die nachfolgende Gesetzgebung einzugehen.

#### IV. Die Grundwertungen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens

##### 1. Beseitigung der Doppelbelastung; Prinzip der „Einmalbesteuerung“

Das KStG 1977 bedeutete eine grundlegende Reform, weil sich der Gesetzgeber damals entschlossen hatte, die bis dahin bestehende Doppelbelastung in einem geschlossenen System zu beseitigen.

Auf dem Weg zu diesem Ziel standen bekanntlich mehrere rechtstechnische Methoden zur Wahl. Die Steuerbefreiung der Dividende beim Empfänger hat man damals als „unsozial“ verworfen, weil man davon ausging, daß die Bezieher hoher Einkommen wegen der Progression der Einkommensteuer daraus den größten Nutzen, die Bezieher niedriger Einkommen dagegen keinen oder nur geringen Nutzen hätten<sup>47</sup>. Aber auch die Befreiung des ausgeschütteten Gewinns (oder sein Abzug als Betriebsausgabe) bei der Körperschaft schied damals aus<sup>48</sup>, und zwar deshalb, weil diese Formen der Entlastung sämtlichen Anteilseignern zugute gekommen wären, auch solchen, die nicht der unbe-

44 S. dazu den Beschl. des Großen Senats des BFH v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl. II 1984, 751, 758; ferner *Uelner*, JbFSt 1980/81, 359, 364 ff.

45 A.a.O. (Fn. 44).

46 *Wendt* (Fn. 39).

47 BT-Drucks. 7/1470, S. 329 rechte Spalte.

48 BT-Drucks. 7/1470, S. 329 linke Spalte.

schränkten deutschen Besteuerung unterliegen. Dagegen ermöglicht es das Anrechnungsverfahren, bestimmte Anteilseigner, die von der deutschen Besteuerung – mit Ausnahme der Kapitalertragsteuer – nicht erfaßt werden, wie öffentlich-rechtliche Körperschaften, im Inland steuerbefreite und last but not least ausländische Anteilseigner, von der Anrechnung auszuschließen (§ 51 KStG), so daß in diesen Fällen die Ausschüttungsbelastung endgültig bestehen bleibt und die Entlastung der Ausschüttung von jeglicher Besteuerung verhindert wird. Dem Anrechnungsverfahren liegt also ein Prinzip der „Einmalbesteuerung“ zugrunde, d. h. im Inland erwirtschaftete Gewinne sollen dort zwar nicht doppelt, aber wenigstens einmal von der unbeschränkten Besteuerung erfaßt werden. Ausgeschüttete Gewinne sollen grundsätzlich im Ergebnis nur beim Ausschüttungsempfänger besteuert werden. Gelingt die Besteuerung bei diesem aber nicht, weil er steuerbefreit oder Ausländer ist oder aber ein Inländer ist, der die Dividende bei seiner Veranlagung schlicht verschweigt, so verwandelt sich ersatzweise die Ausschüttungsbelastung – mangels Anrechnung – zu einer endgültigen Steuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns. Daraus folgt, daß die Körperschaftsteuer nur hinsichtlich der thesaurierten Gewinne eine echte Einkommensteuer der juristischen Person ist. Die Ausschüttungsbelastung zielt dagegen nicht auf die Besteuerung der Körperschaft, sondern soll als vorläufige Belastung die Besteuerung des Ausschüttungsempfängers sicherstellen, sie notfalls ersetzen. Obwohl steuertechnisch als selbständiger Steuertatbestand der Körperschaft ausgestaltet, hat die Ausschüttungsbelastung materiell den Charakter einer Quellensteuer auf die Kapitaleinkünfte des Anteilseigners, ähnlich der Kapitalertragsteuer<sup>49</sup>. Es gibt BFH-Entscheidungen, die im Ansatz diese Betrachtungsweise teilen. So hat der III. Senat die Körperschaftsteuer „im wirtschaftlichen Ergebnis bei dem anrechnungsberechtigten Anteilseigner als Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld“ beurteilt<sup>50</sup>. Und der VIII. Senat unterscheidet zwischen einerseits der „Rechtsnatur“ der Körperschaftsteuer, das heißt ihrer tatbestandlichen Ausgestaltung als eigene Steuer der Körperschaft, und andererseits ihrer wirtschaftlichen Wirkung wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Gesellschafters<sup>51</sup>.

49 Dazu i. e. Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986, S. 2 ff.; ähnlich Flämig, JuS 1977, 153; Knobbe-Keuk (Fn. 7), S. 565 f.; Friauf, StbJb 1979/80, 551.

50 BFH-Urteil v. 2. 10. 1981 – III R 27/77, BFHE 134, 167, BStBl. II 1982, 8, 10.

51 BFH, Beschl. v. 9. 2. 1982 – VIII B 132/81, BFHE 135, 303, BStBl. II 1982, 401, 402.



## 2. Folgerungen für die Rechtsanwendung?

Diese auch vom BFH erkannte wirtschaftliche Funktion der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne macht den zentralen Regelungszweck des Anrechnungsverfahrens aus. Er ist bei der Rechtsanwendung als Richtschnur zu nehmen. Daraus ist nach meiner Auffassung<sup>52</sup> zu schließen, daß die Besteuerung einer nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft dann zu unterbleiben hat, wenn die Ausschüttung bereits beim Gesellschafter als Einnahme unter einer anderen Einkunftsart erfaßt ist, z. B. das überhöhte Geschäftsführergehalt unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dann ist nämlich der Zweck des Anrechnungsverfahrens, die Ausschüttung allein beim Empfänger zu besteuern, bereits erreicht. Es macht dann keinen Sinn mehr, bei der Gesellschaft Körperschaftsteuer nachzuerheben, sie bei dem Gesellschafter *uno actu* anzurechnen und bei ihm außerdem – zu Lasten der Gesellschaft – einen zusätzlichen Vermögensvorteil in Gestalt des Anrechnungsguthabens entstehen zu lassen (§ 20 Abs.1 Nr. 3 EStG), so daß er dann mehr von der Gesellschaft bekommt als er bekommen sollte. Zwar werden auch solche Fälle der verdeckten Gewinnausschüttung vom Gesetzeswortlaut umfaßt. Der Wortlaut reicht hier aber weiter als der Gesetzeszweck, so daß der Anwendungsbereich der Regelung entsprechend einzuschränken ist, um einen übermäßigen, vom Regelungszweck nicht mehr gedeckten Besteuerungszugriff zu vermeiden.

Diese Auffassung ist indessen nahezu einhellig auf Ablehnung gestoßen<sup>53</sup>, so daß sie heute bei realistischer Einschätzung wohl eher als rechtshistorisches Kuriosum zu betrachten ist. Mit den Argumenten des BFH und der Mehrheitsmeinung habe ich mich an anderer Stelle bereits auseinandergesetzt<sup>54</sup>. Sie haben mich letztlich nicht überzeugt. Die positivistische, wortgetreue Rechtsanwendung des BFH hat zweifelsohne den Vorzug der Rechtssicherheit, weil sie für alle verdeckten Gewinnausschüttungen grundsätzlich zu einheitlichen Rechtsfolgen führt. Die von mir vorgeschlagene Lösung führt dagegen, je nachdem, ob die verdeckte Gewinnausschüttung beim Empfänger erfaßt ist oder nicht, zu unterschiedlichen Rechtsfolgen für die Zusammensetzung des verwendbaren Eigenkapitals und zu einer unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastung, weil ggf. die Zurechnung zusätzlicher Einnahmen des Gesellschafters

52 *Pezzer* (Fn. 49), S. 12 ff.

53 BFH, Beschl. v. 24. 3. 1987 – I B 117/86, BFHE 149, 468, BStBl. II 1987, 508; ferner insbes. *Dollerer*, GmbHR 1987, 26, 134; *Wassermeyer*, DB 1987, 117 f.; *ders.*, DStR 1987, 488; *ders.*, GmbHR 1994, 27, 31; *Knobbe-Keuk* (Fn. 7), S. 565, dort in Fn. 26; wie hier wohl nur *Friauf* (Fn. 49) und *Meyer-Arndt*, GmbHR 1993, 469 und GmbHR 1994, 34, 37 f.

54 *Pezzer*, AG 1990, 367; *ders.* (Fn. 30), S. 460 f.

in Form des Anrechnungsguthabens unterbleibt. Diese Differenzierung in den Rechtsfolgen ist nach meiner Auffassung aber geboten, um den steuerlichen Eingriff im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung auf das nach dem Gesetzeszweck erforderliche Maß zu begrenzen.

#### V. Veränderte gesetzgeberische Wertung im Standortsicherungsgesetz („Europatauglichkeit“)

Während das KStG 1977 mit seiner Zielsetzung, ausländische Anteilseigner von der Anrechnung auszuschließen, die Doppelbelastung also nur im Inland zu beseitigen, noch ganz von einem territorialstaatlichen Blickwinkel beherrscht war, den man mit *Knobbe-Keuk*<sup>55</sup> für isolationistisch und aus europarechtlicher Sicht sogar für diskriminierend halten kann, hat das Standortsicherungsgesetz insoweit ein Umdenken des Gesetzgebers erkennen lassen. Ziel des Standortsicherungsgesetzes war es, die „Europatauglichkeit“ des deutschen Körperschaftsteuersystems zu verbessern<sup>56</sup>. Der Gesetzgeber hatte erkannt, daß sich die Wettbewerbsposition Deutschlands hinsichtlich der steuerlichen Rahmenbedingungen im Vergleich zu den meisten wichtigen Industriestaaten in den letzten Jahren verschlechtert hat<sup>57</sup>. Entgegen weitergehenden Vorschlägen im Gesetzgebungsverfahren<sup>58</sup> ist dann am Ende neben einer Senkung der Steuersätze nur die steuerfreie Weiterausschüttung von Auslandserträgen an Körperschaften im Inland herausgekommen. Allerdings steht der Ausschluß ausländischer Anteilseigner von der Körperschaftsteueranrechnung der „Europatauglichkeit“ des deutschen Systems weiterhin entgegen<sup>59</sup>.

#### VI. Ausblick: Unternehmensteuer im Europäischen Binnenmarkt

Unter dem Druck des Wettbewerbs der Steuerrechtsordnungen, der in Zukunft noch zunehmen wird<sup>60</sup>, wird der deutsche Steuergesetzgeber nicht umhin können, das geltende Körperschaftsteuerrecht in seinen Grundstrukturen in Frage zu stellen<sup>61</sup>, denn als europaweiter Exportartikel ist es – schon auf-

55 *Knobbe-Keuk*, Ist das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zu halten?, in: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 347, 351.

56 BT-Drucks. 12/4487, S. 24.

57 BT-Drucks. 12/4487, S. 23.

58 Dazu Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 12/5016.

59 *Knobbe-Keuk* (Fn. 55).

60 *Lang*, *StuW* 1990, 107, 109.

61 *Knobbe-Keuk* (Fn. 55), S. 355 ff.

grund seiner rechtstechnischen Kompliziertheit – sicherlich nicht geeignet. Insofern wirken die oben angestellten auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gestützten Überlegungen in dieselbe Richtung wie der Harmonisierungsdruck im europäischen Binnenmarkt: Wie dargelegt, würde eine allgemeine rechtsformunabhängige Unternehmensteuer, wie sie insbesondere *Joachim Lang* vorgeschlagen hat<sup>62</sup>, eine gleichmäßige Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit sämtlicher Unternehmensformen am besten gewährleisten. Und eine solche Unternehmensteuer hätte auch am ehesten die Chance, international die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherzustellen.

Im Interesse der Gleichbehandlung der Einkunftsarten müßte die Bemessungsgrundlage einer solchen Unternehmensteuer möglichst breit angelegt sein. Der Unternehmensbegriff ist weit zu fassen: er ist auf selbstständige Tätigkeiten aller Art bis hin zur Vermögensverwaltung zu erstrecken<sup>63</sup>. Daraus folgt zugleich, daß das Steuerobjekt einer so verstandenen Unternehmensteuer für natürliche Personen partiell mit dem Steuerobjekt der Einkommensteuer identisch ist. Konsequenz ist, daß die Unternehmensteuer im Falle der Ausschüttung/Entnahme auf die Einkommensteuer angerechnet werden muß<sup>64</sup>. Andernfalls ergäben sich wiederum Verzerrungen und Doppelbelastungseffekte.

Unterstützung erfahren Überlegungen, die auf eine allgemeine rechtsformunabhängige Unternehmensteuer zielen, neuerdings noch von einer dritten Seite, nämlich durch neue Impulse des Zivilrechts, die sich im neuen Umwandlungsrecht niedergeschlagen haben. Nach der Reform des Umwandlungsrechts werden im neuen UmwG sämtliche Rechtsformen einheitlich als Rechtsträger bezeichnet. Überdies hat sich der Gesetzgeber – nach intensiver Diskussion – ausdrücklich die neuere, insbesondere von *Karsten Schmidt*<sup>65</sup> begründete gesellschaftsrechtliche Lehre zu eigen gemacht, die die rechtliche Selbständigkeit der Personenhandelsgesellschaft betont. Folglich stuft das neue Umwandlungsrecht die Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (und umgekehrt) lediglich als einen – die rechtliche Identität nicht berührenden- Formwechsel ein, dies wohl auch deshalb, weil die überkommene Unterscheidung von Gesamthand und juristischer Person in den meisten Mitgliedstaaten der Europäischen Union nicht geteilt wird<sup>66</sup>. Das neue Umwandlungssteuergesetz behandelt diese Fälle jedoch – notgedrungen, weil das Steuersubjekt wechselt – wie einen Vermögensübergang (§ 1 Abs. 3, § 25

62 *Lang* (Fn. 31).

63 *Tipke* (Fn. 2), Bd. III, S. 1032, 1036; *Lang* (Fn. 31).

64 A.A. insoweit allerdings *Tipke* (Fn. 2), Bd. III, S. 1037.

65 *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Köln 1991, S. 316.

66 *Schwarz* in: *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Einf. UmwG Rz. 4.2.2.2.

UmwStG). Das Steuerrecht nimmt hier also die moderne Entwicklung des Gesellschaftsrechts in anachronistischer Weise wieder ein Stück zurück, obwohl doch die Anknüpfung an die zivilrechtlichen Grundstrukturen gerade das tragende Element der Körperschaftsteuer und der Besteuerung der Personengesellschaften sein soll. Diese erst neuerdings aufgebrochene Diskrepanz zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht ist ein Grund mehr, die Strukturen der geltenden Unternehmensbesteuerung zu überdenken.

# Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik –

Prof. Dr. Arndt Raupach  
Rechtsanwalt, München

## Inhaltsübersicht

- A. Das System der deutschen Körperschaftsteueranrechnung
- I. Struktur des Anrechnungsverfahrens
  - 1. Geschlossenes System
  - 2. Vollentlastung von deutscher Körperschaftsteuer in zwei Stufen
  - 3. Gespaltener Körperschaftsteuersatz
  - 4. Einmalbesteuerung als Voraussetzung
- II. Ziele des Anrechnungsverfahrens
  - 1. Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung
  - 2. Rechtsformneutralität
  - 3. Besteuerung thesaurierter Gewinne
  - 4. Vermeidung des positiven Ausländereffekts
- III. Rechtsnatur der Ausschüttungsbelastung und Verhältnis zur Kapitalertragsteuer
  - 1. Rechtsnatur und wirtschaftliche Bedeutung der Ausschüttungsbelastung
  - 2. Verhältnis zur Kapitalertragsteuer
- B. Systematische Probleme der Zweistufigkeit
  - I. Überblick
  - II. Probleme der Zweistufigkeit
    - 1. Gestaltungs- und Abgrenzungsprobleme infolge der Ausklammerung der Veräußerungstatbestände aus dem Anrechnungsverfahren
      - a) Gestaltungsprobleme
        - aa) Vollsteuerpflichtige Veräußerung
        - bb) Steuerbegünstigte Veräußerung
      - cc) Steuerfreie Veräußerung
      - b) Abgrenzungsprobleme
    - 2. Anwendung des Anrechnungsverfahrens in Ausschüttungs- und Auskehrungsfällen
- III. Problematik der Herstellung einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung in der ersten Stufe
  - 1. Das Problem der Ermittlung der Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne
  - 2. Problematik des Zentralbegriffs des „für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals“
    - a) Handelsbilanz, Steuerbilanz und tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung als eine Art magisches Dreieck
    - b) Problematik des Begriffs Eigenkapital und der Ableitung aus der Steuerbilanz
      - aa) Der Begriff „Eigenkapital“
      - bb) Der Begriff „Steuerbilanz“
    - c) Kompliziertheit des Anrechnungsverfahrens; Vereinfachungsvorschläge
  - 3. Problematik der Nachbelastung nichtbelasteter Gewinne bei der Ausschüttung
- IV. Problematik der Anrechnung in der zweiten Stufe
  - 1. Die Einmalbesteuerung, d. h. die volle (subjektive und objektive) Steuerpflicht der Ausschüttungen beim Empfänger als Voraussetzung der Anrechnung

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>2. Problematik der vollen subjektiven Steuerpflicht der Ausschüttungen beim Empfänger als Voraussetzung der Anrechnungsberechtigung           <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Die verschiedenen Gruppen Nichtanrechnungsberechtigter</li> <li>b) Quantifizierung des Problems</li> </ul> </li> <li>3. Problematik des Anrechnungstatbestandes (objektive Steuerpflicht)           <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundsätzliches</li> <li>b) Besondere Probleme der Kapitalauskehrungstatbestände (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Problematik der Neufassung des § 17 EStG im Zuge der Körperschaftsteuerreform</li> </ul> </li> </ul> <p>C. International-rechtliche Probleme des deutschen Anrechnungsverfahrens</p> <p>I. Überblick</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>II. Problematik der nach DBA steuerfreien Auslandsgewinne           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Verhältnis zur Steuerfreiheit nach Doppelbesteuerungsabkommen</li> <li>2. Problematik der derzeitigen Lösung</li> </ul> </li> <li>III. „Europatauglichkeit“ des Anrechnungsverfahrens           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 48 EG-Vertrag) und der Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EG-Vertrag)</li> <li>b) Verletzung des freien Kapitalverkehrs (Art. 73b EG-Vertrag)</li> </ul> </li> <li>2. Harmonisierung des Körperschaftsteuerrechts in der EU</li> </ul> </li> </ul> <p>D. Fazit</p> |
|--|--|

## A. Das System der deutschen Körperschaftsteueranrechnung

### I. Struktur des Anrechnungsverfahrens

Das deutsche Körperschaftsteueranrechnungssystem wurde eingeführt als

- geschlossenes System zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung
- durch Vollentlastung von deutscher Körperschaftsteuer in zwei Stufen
- mit gespaltenem Körperschaftsteuersatz für thesaurierte und für ausgeschüttete Gewinne
- unter der Voraussetzung der Einmalbesteuerung, d. h. der vollen deutschen Besteuerung der Ausschüttungen beim Gesellschafter<sup>1</sup>.

#### 1. Geschlossenes System

Nach der Begründung zum Regierungsentwurf eines 3. Steuerreformgesetzes<sup>2</sup>, durch das das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren eingeführt wurde, ist es das Ziel dieses Systems,

<sup>1</sup> Vgl. *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Vor § 27 KStG Anm. 10; *Maenner*, Grundfragen des Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, 1982, S. 21 ff.

<sup>2</sup> Inkrafttreten als Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31. 8. 1976, *BStBl.* 1976 I, 445.

„die Doppelbelastung in einem geschlossenen System zu beseitigen“. Es solle nicht mehr darauf ankommen, „ob laufende Gewinne oder ob ein zunächst in Rücklagen eingestellter Betrag oder ob offen oder verdeckt ausgeschüttet wird oder ob der Anteilseigner den Gewinn erst anlässlich der Liquidation der Gesellschaft erhält. In all diesen Fällen wird der Gewinn voll von Körperschaftsteuer entlastet . . .“<sup>3</sup>.

Das Verfahren gilt auch für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter und macht dadurch ein nationales Schachtelprivileg überflüssig<sup>4</sup>. Die Organschaft bleibt in erster Linie zum Zweck des Verlustausgleichs im Konzern als körperschaftsteuerliches Rechtsinstitut erforderlich<sup>5</sup>, ist aber dringend reformbedürftig, da sie in ihrer überkommenen Gestalt den modernen Organisationsformen der Unternehmen – insbesondere in Spartenkonzernen<sup>6</sup> – nicht mehr entspricht<sup>7</sup>.

## 2. Vollentlastung von deutscher Körperschaftsteuer in zwei Stufen

Das Anrechnungsverfahren bezieht sich nur auf deutsche Körperschaftsteuer; die ausschüttende Körperschaft muß wegen ihrer Geschäftsleitung oder ihres Sitzes im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein (§ 1 Abs. 1 KStG i. V. m. §§ 10, 11 AO). Die Entlastung erfolgt in zwei Stufen:

- Auf der ersten Stufe greift die Besteuerung der Körperschaft mit einem gespaltenen Steuersatz, dem sog. tariflichen Steuersatz von 45% und dem sog. Ausschüttungssteuersatz von 30%; je nach steuerlicher Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne wird die Ausschüttungsbelastung von 30% durch Hochschleusen bei Ausschüttung nicht belasteter Gewinne oder durch Herunterschleusen bei Ausschüttung mit Körperschaftsteuer belasteter Gewinne hergestellt (§ 27 KStG).
- Auf der zweiten Stufe wird beim Anteilseigner der ausgeschüttete Gewinn der Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) dem individuellen Steuer-

3 Begründung zum Regierungsentwurf eines 3. Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 363.

4 Wrede in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor § 27 KStG Anm. 1.

5 Zur Bedeutung der Organschaft vgl. Winter in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Anm. 3; Raupach/Klotz, WiB 1994, 137; Merkert, DB 1977, 1819; BT-Drucks. 7/1470, S. 347, I Sp.

6 Vgl. Raupach, Der international tätige Spartenkonzern, Organisation – Recht – Steuern, IStR 1993, 194; Orth, GmbHR 1996, 33.

7 Vgl. Beschlüsse der Arbeitsgruppe für Steuerreform der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Köln, vom März 1996, StuW 1996, 203, 206; ferner die gemeinsame Eingabe der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft v. 19. 6. 1996 an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997.

satz des Anteilseigners unterworfen unter Anrechnung der von der Körperschaft getragenen Ausschüttungsbelastung (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG).

Das System zielt also darauf ab, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erwirtschafteten Gewinne bis zur Ausschüttung von der Körperschaft (abgesehen von Steuerermäßigungen oder Steuerbefreiungen) mit dem tariflichen Steuersatz von 45% (vereinfachend auch Thesaurierungssatz genannt) zu besteuern. Im Fall der Ausschüttung wird die Besteuerung aufgespalten

- in die Ausschüttungsbelastung von 30%, die bei der Körperschaft erhoben wird (§ 27 KStG), und
- die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Gesellschafters, auf die die Körperschaftsteuer angerechnet wird (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG).

Im Endeffekt unterliegt der ausgeschüttete Gewinn also nur einer Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbelastung in Höhe des persönlichen Steuersatzes des Gesellschafters.

### 3. Gespaltener Körperschaftsteuersatz

Beibehalten wurde die Spaltung in einen sog. Thesaurierungs- und einen Ausschüttungssatz unter Anhebung der Prozentsätze

- des Thesaurierungssatzes von 45% auf ursprünglich 56% (ab 1990 50%, seit 1994 wieder 45%) und
- des Ausschüttungssatzes von 15% auf ursprünglich 36% (seit 1994 30%).<sup>8</sup>

Die Erhöhung war bezüglich des Thesaurierungssatzes zweckmäßig, weil sie die erwünschte Angleichung an den ESt-Spitzensatz brachte. Sie war wirtschaftlich hinnehmbar, weil durch Herabschleusung auf die niedrigere Ausschüttungsbelastung und die Anrechnung beim Gesellschafter anders als beim klassischen System eine Doppelbelastung vermieden wird. Allerdings steht die Anrechnung unter der Voraussetzung, daß die Ausschüttung beim Empfänger der vollen deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer unterliegt.

Die Steuersatzspaltung unter gleichzeitiger Anhebung der Sätze erleichtert also die Angleichung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen, ermöglicht zusammen mit einem der Höhe nach variablen Kapitalertragsteuer-Abzug eine flexible Besteuerung im Verhältnis zu den verschiedenen Gruppen nicht-anrechnungsberechtigter Gesellschafter und ersetzt den sog. positiven Ausländereffekt durch einen negativen (s. u. II).

<sup>8</sup> Nach den Planungen der Steuerreformkommission unter Vorsitz des Bundesministers der Finanzen sollen ab dem 1. 1. 1999 der Thesaurierungssatz auf 35% und der Ausschüttungssatz auf 25% gesenkt werden.



#### 4. Einmalbesteuerung als Voraussetzung

Die Anrechnung der Körperschaftsteuer setzt eine volle Einmalbesteuerung in der Bundesrepublik voraus. D. h. der Gesellschafter muß subjektiv und objektiv in vollem Umfang steuerpflichtig sein, also entweder unbeschränkt steuerpflichtig oder beschränkt steuerpflichtig mit einer inländischen Betriebsstätte, zu der die Beteiligung gehört. Subjektiv steuerbefreite Körperschaften sind ebenso wie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften ohne inländische Betriebsstätte als Ausschüttungsempfänger vom Anrechnungsverfahren ausgeschlossen.

### II. Ziele des Anrechnungsverfahrens

#### 1. Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung

Hauptanliegen des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens ist die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne bei Gesellschaften und Gesellschaftern. Darin wurde bei der Einführung des Systems im Jahre 1977 auch der eigentliche Fortschritt gegenüber dem früheren System des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes ohne Anrechnungsberechtigung gesehen, der zumindest noch zu einer teilweisen Doppelbelastung geführt hatte<sup>9</sup>.

#### 2. Rechtsformneutralität

Damit kam man gleichzeitig einer Neutralität der Besteuerung von Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform näher. Der gesplante Körperschaftsteuersatz gibt die Möglichkeit, den sog. Thesaurierungssatz an den Einkommensteuerspitzenatz anzugleichen, um eine Diskriminierung von Personenunternehmen und insbesondere der in Deutschland vorherrschenden Personengesellschaften zu vermeiden. Dies wird jedoch auch bei angeglichenen Steuersätzen nicht ganz erreicht,

- wegen der weiterbestehenden Unterschiede bei der Gewinnermittlung, etwa der Nichtabziehbarkeit von Pensionsrückstellungen und von Vergütungen für Geschäftsführung, für Gesellschafterdarlehen und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) einerseits und der Behandlung dieser Beträge als Betriebsausgaben bei Kapitalgesellschaften andererseits<sup>10</sup>,

9 Vgl. dazu den Überblick über die Rechtsentwicklung hin zum Anrechnungsverfahren von *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Vor § 27 KStG, Anm. 2a ff., insbesondere zum System von 1953–1976 Anm. 3b.

10 Vgl. zum Abzug von Ausgaben bei Körperschaften *Pezzler* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, § 11 Rdnr. 70 ff.

- wegen der Unterschiede bei der Gewerbesteuer<sup>11</sup>,
- wegen der bestehenbleibenden Doppelbelastung bei der Vermögensteuer bis 31. 12. 1996<sup>12</sup> und
- wegen der unterschiedlichen Bewertung bei der Vermögensteuer (bis 31. 12. 1996) und Erbschaftsteuer: Beim Rechtsformwechsel und beim Gang an die Börse treten jeweils Bewertungssprünge ein, da bei Personengesellschaften der Einheitswert und damit die Buchwerte aus der Steuerbilanz maßgebend sind (§ 19 Abs. 3 Nr. 2, § 98a, § 10 BewG), während bei einer GmbH mit dem Stuttgarter Verfahren eine Mischung aus Substanz- und Ertragswert Anwendung findet und nach dem Börsengang mit dem Börsenkurs Verkehrswerte maßgeblich werden (§ 11 Abs. 2 BewG).

### 3. Besteuerung thesaurierter Gewinne

Ein weiteres Ziel bestand darin, eine zeitnahe und praktikable Besteuerung auch thesaurierter Gewinne sicherzustellen.

Daß zumindest letzteres nicht gewährleistet werden konnte, war ein wesentliches Argument gegen das Modell einer Teilhabersteuer von *Engel* und *Stützel*, nach dem auf alle Unternehmensgewinne eine Art auf die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner anrechenbare, u. U. sogar zu erstattende Quellensteuer erhoben werden sollte; dafür war jedoch als Bemessungsgrundlage der persönlichen Einkommensteuer des Anteilseigners der auf ihn entfallende Anteil am gesamten Gewinn/Verlust des Unternehmens vorgesehen, gleichgültig ob ausgeschüttet oder nicht<sup>13</sup>. Bei allem Charme dieses Vorschlages, insbesondere hinsichtlich der Offenheit des Modelles für eine einheitliche Betriebsteuer, der größeren Attraktivität für Vermögensanlagen von Beziehern kleinerer Einkommen und der Erleichterung der Eigenkapitalfinanzierung der Unternehmen, schied dieses Modell aus, weil es bei Publikumsgesellschaften als praktisch undurch-

11 Kapitalgesellschaften sind kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig, Personengesellschaften nur bei gewerblicher Tätigkeit oder Prägung (§ 2 Abs. 1 und 2 GewStG); ferner etwa die nach der Unternehmensgröße abgestufte Höhe der Steuermeßzahl für den Gewerbeertrag nach § 11 Abs. 2 GewStG bei Gewerbebetrieben, die von natürlichen Personen oder Personengesellschaften betrieben werden, und im Unterschied dazu die fixe Höhe bei Kapitalgesellschaften; zudem Abweichungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrages durch Hinzurechnung und Kürzung gem. §§ 8, 9 GewStG.

12 Sowohl die Kapitalgesellschaft als auch ihre Anteilseigner sind mit Vermögensteuer belastet. Das Jahressteuergesetz 1997 enthält – entgegen der ursprünglichen Planung der Bundesregierung – keine Regelung zum Wegfall der Vermögensteuer. Dennoch kann wegen der weitgehenden Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuererhebung (BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II, 655) ab dem 1. 1. 1997 keine Vermögensteuer mehr erhoben werden.

13 Vgl. *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, Zum Dialog, Schriftenreihe des Wirtschaftsrates der CDU e. V. Nr. 3, 1968.

fürbar angesehen wurde, den Anteilseignern auch die thesaurierten Gewinne als Vermögenszuwachs unmittelbar zuzurechnen<sup>14</sup>.

#### 4. Vermeidung des positiven Ausländereffekts

Ferner bezwecke die Einführung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens eine Vermeidung des sog. „positiven Ausländereffekts“<sup>15</sup>, der nach dem bis dahin in Deutschland geltenden klassischen Körperschaftsteuersystem eintrat<sup>16</sup>. Bis 1976 unterlagen Ausschüttungen an beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner lediglich einer Körperschaftsteuer von 15% zuzüglich – soweit Doppelbesteuerungsabkommen eingriffen – 15% (sonst 25%) Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttung, also 15% zuzüglich 15% von 85 = 27,75% (bzw. 25% von 85 = 36,25%). Bestand im ausländischen Wohnsitzstaat des Gesellschafters eine im Vergleich zur deutschen Besteuerung niedrigere steuerliche Belastung auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen, ergab sich ein u. U. erheblicher Wettbewerbsvorsprung für ausländische Gesellschafter gegenüber deutschen<sup>17</sup>.

Die erwünschte Beseitigung des „positiven Ausländereffekts“ trat ein infolge der Beibehaltung und Anhebung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes. Denn bei sog. Nichtanrechnungsberechtigten – und zu ihnen gehören die Steuerausländer – tritt der Entlastungseffekt durch Anrechnung nicht ein; für sie erhöhte sich die Körperschaftsteuerbelastung der Ausschüttung mit Einführung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens ursprünglich um 21%, heute liegt sie gegenüber Anrechnungsberechtigten um 15% höher.

14 So auch die Auffassung des *wissenschaftlichen Beirates beim BdF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der BRD, Schriftenreihe des BdF, Bonn 1967, S. 50; vgl. dazu auch *Raupach*, Stand der Diskussion um die Körperschaftsteuerreform, DSStR 1969, 389, 390; *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Vor § 27 KStG Anm. 4b.

15 Vor dem Körperschaftsteuerreformgesetz 1977 genossen ausländische Muttergesellschaften, die zu mindestens 25% an einer inländischen Tochtergesellschaft beteiligt waren, regelmäßig eine steuerliche Vorzugstellung gegenüber inländischen Müttern. Dieser positive Ausländereffekt trat dann ein, wenn die Erträge aufgrund eines internationalen Schachtelprivilegs oder eines indirect tax credit im Sitzstaat der Muttergesellschaft steuerfrei blieben und die deutsche Kapitalertragsteuer im Falle einer Reinvestition der Erträge im Inland auf 15% reduziert wurde (vgl. *Streck*, KStG, 4. Aufl. 1995, Beratungs-ABC, S. 647).

16 Vgl. zur Diskussion über die Abschaffung des positiven Ausländereffekts im Zuge der Körperschaftsteuer-Reform *H. A. Vogel*, DB 1975, 756.

17 Vgl. dazu *Raupach*, Stand der Diskussion um die Körperschaftsteuerreform, DSStR 1969, 389, 391 m. w. N.

Der „positive Ausländereffekt“ wurde durch das neue System also beseitigt, allerdings mit der Folge, daß man sich dafür gleich einen „negativen Ausländereffekt“, nämlich die Benachteiligung beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern einhandelte.

### III. Rechtsnatur der Ausschüttungsbelastung und Verhältnis zur Kapitalertragsteuer

#### 1. Rechtsnatur und wirtschaftliche Bedeutung der Ausschüttungsbelastung

Die Körperschaftsteuerbelastung auf ausgeschüttete Gewinne bleibt – anders als die Kapitalertragsteuer, die eine im Abzugswege erhobene Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Gesellschafters ist, – eine Steuer der Körperschaft; sie hat allerdings wirtschaftlich

- aus der Sicht der Körperschaft die Funktion einer Vorauszahlung auf die Steuer des Gesellschafters (soweit eine Einmalbelastung gesichert ist) und
- aus der Sicht des Gesellschafters die Funktion einer Zusatzdividende.

Dabei fallen bei Personengesellschaften als Anteilseignern

- die Gläubigerschaft des Dividendenanspruchs, die bei der Personengesellschaft liegt, und
- die Gläubigerschaft des Anrechnungsanspruches, die bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft (in deren Sonderbetriebsvermögen II)<sup>18</sup> liegt, auseinander.

In Höhe der Kapitalertragsteuer dagegen ist die Personengesellschaft auch Gläubigerin des Anrechnungsanspruches, die Anrechnung bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft führt zur Verbuchung als Entnahme<sup>19</sup>.

18 Der Anrechnungsanspruch kann, obwohl die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft zum Gesamthands- und damit zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehört, nur von den Gesellschaftern realisiert werden. Eine Aktivierung in der Bilanz der Gesellschaft scheidet daher aus; statt dessen ist der Anrechnungsanspruch anteilig dem Sonderbetriebsvermögen II der anrechnungsberechtigten Gesellschafter zuzuordnen (BFH v. 22. 11. 1995 I R 114/94, DStR 1996, 460, mit Anm. – *sch* –; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 17 II 2; *Krebs* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG auf grünen Blättern, Anm. A I 3).

19 Nach der Entscheidung des BGH v. 30. 1. 1995 (II ZR 42/94, NJW 1995, 1088) sind richtigerweise „bei Beteiligung einer Personengesellschaft des Handelsrechts an einer Kapitalgesellschaft . . . die von dieser gezahlte Körperschaftsteuer auf ausge-

## 2. Verhältnis zur Kapitalertragsteuer

Die Beibehaltung einer ständigen Kapitalertragsteuer neben der Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung verbindet ein – im fiskalischen Interesse – starres Element (KSt-Ausschüttungsbelastung) mit einem variablen Element (Kapitalertragsteuer). Bei Nichtanrechnungsberechtigten kann so durch Absenkung der Kapitalertragsteuer die deutsche Steuerbelastung zwischen 47,5% (30% + 25% von 70) und 30% variiert werden. Dies geschieht auch:

- In DBA wird die Kapitalertragsteuer für Dividenden beziehende Gesellschaften, die an der ausschüttenden Gesellschaft zu mindestens 25% beteiligt sind, auf 5%, in allen anderen Fällen auf 15% abgesenkt, wenn Dividendenbezieher und ausschüttende Gesellschaft in verschiedenen Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 10 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) und auf 0% zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften in der EU (s. u.);
- die Kapitalertragsteuer wird bei den meisten Körperschaften des öffentlichen Rechtes (beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. § 2 Nr. 2 KStG) und den meisten subjektiv steuerbefreiten Körperschaften halbiert (§ 44c Abs. 2 EStG) oder fällt – soweit es sich um Ausschüttungen einer von der KStG befreiten Körperschaft handelt – sogar ganz weg (§ 44a Abs. 4 EStG);
- ferner werden gemeinnützige subjektiv steuerbefreite Körperschaften und gemeinnützige Körperschaften des öffentlichen Rechts von der Kapitalertragsteuer gänzlich befreit (§ 44c Abs. 1 EStG);
- die EG-Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>20</sup> schließlich brachte einen stufenweisen Verzicht auf die Kapitalertragsteuer:
  - Vor 1992 unterlagen Ausschüttungen inländischer unbeschränkt steuerpflichtiger Tochter-Kapitalgesellschaften an ihre ausländischen Mütter dem vollen Kapitalertragsteuerabzug, soweit in DBA nichts anderes geregelt war.

---

schüttete Gewinne – anders als von ihr abgeführte Kapitalertragsteuer – nicht Teil des von der Personengesellschaft erzielten Beteiligungsertrags. Infolgedessen ist die dem Gesellschafter der Personengesellschaft vom Finanzamt erstattete Körperschaftsteuer keine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen. Die Personengesellschaft hat deshalb gegen ihren Gesellschafter vorbehaltlich abweichender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinen Anspruch auf Abführung des Erstattungsbetrages an das Gesellschaftsvermögen“ (BGH, a. a. O., Leitsatz).

<sup>20</sup> Vgl. Art. 5 der Richtlinie 90/435/EWG v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG Nr. L 225/6; die Regelungen des Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Steuerabzug an der Quelle) wurden durch Einfügung des § 44d EStG (StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992, BGBl. 1992 I, 297) in nationales Recht umgesetzt.

- Ab dem 1. 1. 1992 (bis 30. 6. 1996) brachte die EG-Mutter-Tochter-Richtlinie für ausländische Mütter, die an der inländischen Tochter mit zumindest 25% beteiligt und in der EG ansässig sind sowie bestimmte Rechtsformen besitzen, eine Reduzierung der Kapitalertragsteuer auf 5%,
- seit dem 1. 7. 1996 auf 0%.

Die Kombination von zwei Besteuerungsformen mit unterschiedlicher Rechtsnatur

- die Ausschüttungsbelastung ist (deutsche) Steuer der Körperschaft;
- die Kapitalertragsteuer ist Steuer des Gesellschafters für Ausschüttungen deutscher Körperschaften,

die beim unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter auf dessen Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuer-Schuld angerechnet werden, bringt allerdings ein weiteres Problem mit sich: Während bei Steuerinländern die Kapitalertragsteuer stets angerechnet wird, gleichgültig, ob es sich um deutsche oder ausländische Kapitalertragsteuer handelt, ist dies bei der KSt-Ausschüttungsbelastung nicht der Fall; hier ist die Anrechnung nur für Ausschüttungen deutscher, nicht jedoch ausländischer Körperschaften vorgesehen. Insofern hat man sich den Vorwurf eingehandelt, das deutsche Körperschaftsteuersystem verstoße gegen die durch den EG-Vertrag garantierte Freizügigkeit des Kapitalverkehrs, denn für deutsche Anleger wird es naheliegen, beim Aktienwerb Aktien deutscher Gesellschaften zu bevorzugen (s. dazu unten C III 1 b).

## B. Systematische Probleme der Zweistufigkeit

### I. Überblick

Drei Problemkreise lassen sich unterscheiden:

1. Wegen seiner Zweistufigkeit ist die Anwendung des Anrechnungsverfahrens auf Vorgänge beschränkt, die beide Stufen betreffen, d. h. die Ebene der Gesellschaft und die Ebene der Gesellschafter. Vorgänge lediglich auf der Gesellschafterebene, also z. B. Veräußerungstatbestände, sind aus dem Anrechnungsverfahren ausgeschlossen. Daraus ergeben sich Abgrenzungs- und Gestaltungsprobleme (s. u. II).
2. In der ersten Entlastungsstufe folgt aus der Aufspaltung in einen tariflichen Steuersatz mit Steuerermäßigungen oder -befreiungen einerseits und einen Ausschüttungssteuersatz andererseits die Notwendigkeit zu ermitteln, um welchen Betrag die Körperschaftsteuer im Falle der Ausschüttung zur Erreichung der Ausschüttungsbelastung abgesenkt oder erhöht werden muß. Von allen denkbaren Wegen zu diesem Ziel hat das deutsche Körperschaft-

steuerrecht mit seiner Eigenkapitalgliederung den kompliziertesten gewählt (s. u. III).

3. In der zweiten Entlastungsstufe ergeben sich Probleme daraus, daß zur Vollentlastung die Körperschaftsteuer wirtschaftlich durch die individuelle Steuerbelastung des Gesellschafters ersetzt werden soll. Gemeint ist dabei der Steuersatz des Gesellschafters, der sich bei voller Steuerpflicht ergibt. Deshalb scheidet die Anwendung des Anrechnungsverfahrens aus (s. u. IV)
  - in Fällen einer bloßen Kapitalertragsteuerbelastung mit Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 5 EStG bzw. §§ 51, 50 Abs. 1 KStG), da die Kapitalertragsteuer – wie dargestellt – als selbständiges Instrument *neben* die körperschaftsteuerliche Ausschüttungsbelastung treten soll, und
  - generell, wenn der Empfänger für die Dividenden subjektiv (§ 4 KStG) oder objektiv steuerbefreit ist; damit grenzt das deutsche Körperschaftsteuerrecht Steuerausländer, aber nicht nur diese, aus dem Anrechnungsverfahren aus, es sei denn, sie unterhielten eine Betriebsstätte in Deutschland.

## II. Probleme der Zweistufigkeit

### 1. Gestaltungs- und Abgrenzungsprobleme infolge der Ausklammerung der Veräußerungstatbestände aus dem Anrechnungsverfahren

#### a) Gestaltungsprobleme

Die Zweistufigkeit der Anrechnung bewirkt, daß die wirtschaftliche Doppelbelastung überhaupt nur bei Vorgängen beseitigt wird, die sowohl die Gesellschaftsebene als auch die Gesellschafterebene betreffen. Vorgänge, die sich auf die Gesellschafterebene beschränken, sind damit aus dem Anrechnungsverfahren ausgeklammert, also z. B. die Veräußerung der Beteiligung durch den Gesellschafter.

#### aa) Vollsteuerpflichtige Veräußerung

Ist die Veräußerung voll steuerpflichtig, z. B. bei Beteiligungen im Betriebsvermögen, so tritt wirtschaftlich eine Doppelbelastung ein, soweit offene, versteuerte (also mit anrechenbarer tariflicher Körperschaftsteuer belastete) Rücklagen „mitveräußert“ werden, denn der veräußernde Gesellschafter realisiert und versteuert stille Reserven, die in Höhe der versteuerten Rücklagen in seiner Beteiligung stecken. Für den Erwerber bedeutet der Erwerb der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit (voll) belastetem Eigenkapital einen vermögenswerten Vorteil, denn durch Ausschüttung von EK 45 gewinnt die Ge-

sellschaft durch Herabschleusung auf die Ausschüttungsbelastung 15 Punkte Liquidität, die mitausgeschüttet werden kann; in Höhe des Anrechnungsanspruches fließt dem erwerbenden Gesellschafter wirtschaftlich eine Zusatzdividende zu, wie wir gesehen hatten.

Bei dieser Situation hat der Veräußerer zwei Möglichkeiten:

- Er kann, falls er dazu rechtlich in der Lage ist, noch vor der Veräußerung eine Ausschüttung an sich bewirken, oder
- er muß versuchen, sich die mit dem voll belasteten Eigenkapitalteil latent verbundenen Anrechnungsvorteile im Preis vergüten zu lassen.

Der Erwerber, der nachweislich die offenen Rücklagen samt latenter Anrechnungsvorteile „mitbezahlt“ hat, kann bei der Ausschüttung an sich in Höhe der mitbezahlten Rücklagen und der mitbezahlten vollen Körperschaftsteuer von 45% eine Teilwertabschreibung auf seine Anschaffungskosten vornehmen<sup>21</sup>.

Auf diese Weise wird im Ergebnis – faßt man Veräußerer und Erwerber zusammen – die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auch in Fällen der Veräußerung erreicht: An die Stelle der Körperschaftsteuerbelastung tritt die individuelle Steuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn des veräußernden Gesellschafters, die Ausschüttungen an den Erwerber sind hingegen infolge der Teilwertabschreibung steuerfrei. M&A-Leitfäden weisen gern auf diesen Effekt hin<sup>22</sup>.

#### *bb) Steuerbegünstigte Veräußerung*

Ist der Steuerveräußerungsgewinn steuerbegünstigt, so bei 100%igen Beteiligungen im Betriebsvermögen, oder im Fall wesentlicher Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG, ist es zweckmäßig, daß der Veräußerer vor der Veräußerung nicht an sich ausschütten läßt, sondern die offenen Rücklagen samt Anrechnungsvorteilen mitveräußert und den Veräußerungsgewinn zum halben Steuersatz versteuert<sup>23</sup>, während beim Erwerber die späteren Ausschüttungen infolge der

21 Eine Teilwertabschreibung ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur möglich, wenn durch die Ausschüttung der Teilwert der Anteile unter die Anschaffungskosten sinkt (vgl. *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 50c EStG Anm. 5).

22 *Holzapfel/Pöllath*, Recht und Praxis des Unternehmenskaufs, 7. Aufl. 1994, Rn. 260a f.; *Beisel/Klumpp*, Der Unternehmenskauf, 2. Aufl. 1991, Rdnr. 690 ff.; *Rädler/Pöllath*, Handbuch der Unternehmensakquisition, 1982, S. 286.

23 Die Steuerreformkommission (s. Fn. 8) plant, die Tarifermäßigung nach § 34 EStG für außerordentliche Einkünfte ab dem 1. 1. 1999 nicht mehr zu gewähren; statt dessen sollen die außerordentlichen Einkünfte auf einen Zeitraum von fünf Jahren verteilt werden können. Damit wäre die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung vor einer Gewinnausschüttung für den Veräußerer nicht mehr im jetzigen Umfang begünstigt, aber wegen der zeitlichen Streckung weiterhin sinnvoll.



Teilwertabschreibung steuerfrei bleiben, wenn die Beteiligung sich im Betriebsvermögen befindet. Ab 1994 wird gem. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG die Vergünstigung des halben Steuersatzes versagt, soweit Anteilsverkäufer an einer Erwerbengesellschaft beteiligt sind (sog. Owner Buy-Out)<sup>24</sup>. Bei § 17 EStG findet sich indes keine entsprechende Regelung.

### cc) Steuerfreie Veräußerung

Noch reizvoller ist die Situation bei unwesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen, die in ein Betriebsvermögen erworben werden: Hier ist der Veräußerungsgewinn einschließlich der mitveräußerten versteuerten Rücklagen steuerfrei, ebenso die Ausschüttung beim Erwerber infolge der Teilwertabschreibung. Dies ist das Ergebnis eines Systembruches im Einkommensteuerrecht, nicht eine Folge des geschlossenen Systems des Anrechnungsverfahrens. Der sog. Dualismus der Einkunftsarten stellt Veräußerungsgewinne bei Überschußeinkünften frei; es wäre daher verfehlt, wegen der Steuerfreiheit in solchen Fällen die Teilwertabschreibung beim Erwerber versagen zu wollen.

### b) Abgrenzungsprobleme

Grenzfälle zwischen (zur Anrechnung nicht berechtigenden) Veräußerungsfällen und (zur Anrechnung berechtigenden) Ausschüttungs- oder Auskehrungsfällen können eintreten, wenn die Gesellschaft selbst „als Erwerber auftritt“, so etwa in Fällen der Einziehung eigener Anteile. In diesen Fällen ist in der Tat die Anwendung des Anrechnungsverfahrens streitig<sup>25</sup>.

Dagegen fällt die Veräußerung von Dividendenscheinen unter das Anrechnungsverfahren (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG). Der Veräußerungserlös wird quasi als Vorvereinnahmung der Dividenden angesehen.

## 2. Anwendung des Anrechnungsverfahrens in Ausschüttungs- und Auskehrungsfällen

Für die Anwendung des Anrechnungsverfahrens verbleiben – nach Ausschluß der Veräußerungsfälle (s. o. 1) – die Fälle der Ausschüttung und der Auskehrung belasteter Rücklagen in Fällen der Kapitalherabsetzung und Liquidation. Daß diese letzteren Fälle in das Anrechnungsverfahren einbezogen werden müssen, folgt schon daraus, daß in einem Anrechnungsverfahren als geschlossenem System die Anrechnung in möglichst umfassender Weise bis zum letzten gesellschaftsrechtlichen Akt, und das ist die Auskehrung des Vermögens im Falle der Liquidation, erfolgen soll.

<sup>24</sup> Vgl. Holzapfel/Pöllath, a. a. O. (Fn. 22), Rn. 256.

<sup>25</sup> Schmidt in Schmidt, 15. Aufl. 1996, § 17 EStG Rz. 104, 105 m. w. N.

In den beiden Anrechnungsfällen der Ausschüttung und Auskehrung ist zur Durchführung einer Vollanrechnung weiter erforderlich, die Tatbestände der zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung führenden Ausschüttungen (bzw. Auskehrungen) bei der Gesellschaft und die zur Anrechnung berechtigenden Tatbestände beim Gesellschafter kongruent zu gestalten (*sachliche Kongruenz*). Dies ist für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen in § 27 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie für Auskehrungen in § 41 KStG (sonstige Leistungen) und § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG geschehen.

Auch besteht *betragsmäßige Kongruenz* auf beiden Stufen: Der Bruttobetrag der Ausschüttung (ohne Abzug der Ausschüttungsbelastung)

- wird der Ausschüttungsbelastung unterworfen und
- unterliegt beim Gesellschafter der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, da die anzurechnende Körperschaftsteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG eine steuerpflichtige Einnahme darstellt.

All dies gilt nach ständiger Rechtsprechung auch für Beteiligungen im Betriebsvermögen<sup>26</sup>.

Dagegen gibt es keine *zeitliche Kongruenz*, dies schon deswegen nicht, weil der Zeitpunkt der Steuerpflicht beim Gesellschafter abweicht, je nachdem, ob das Zuflußprinzip (bei Beteiligungen im Privatvermögen) oder das Realisationsprinzip (bei Beteiligungen im Betriebsvermögen) gilt.

Bei der Gesellschaft hingegen sind zwei Fragen zu unterscheiden:

1. In welchem Zeitpunkt ist die Ausschüttungsbelastung herzustellen? Dafür bestehen drei Möglichkeiten:

- Der Zeitpunkt der Gewinnminderung, z. B. bei Verpflichtungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen, etwa bei Bildung unzulässiger oder überhöhter Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer, oder
- der Zeitpunkt des Abflusses bei der Gesellschaft, oder
- der Zeitpunkt des Zuflusses beim Gesellschafter.

Die Rechtsprechung hat sich wohl zu Recht nach Wortlaut und Zweck des § 27 Abs. 1 KStG für den Zeitpunkt des Abflusses entschieden<sup>27</sup>, der häufig

26 BFH v. 26. 6. 1991 XI R 24/89, BStBl. 1991 II, 877; BFH v. 22. 11. 1995 I R 114/94, BB 1996, 681. Zu den steuerlichen Folgerungen aus BGH v. 30. 1. 1995 (II ZR 42/94, DB 1995, 918) vgl. eingehend *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 20 EStG Anm. 165 ff.; dieses Urteil berührt die Schnittstelle zwischen der steuerlichen Behandlung von Anrechnungsansprüchen bei Personengesellschaften und dem in den Gesellschaftsverträgen üblicherweise geregelten Steuerentnahmerecht der Gesellschafter.

27 Der BFH begründet dieses Ergebnis mit der Anwendbarkeit der allgemeinen Real-

- aber nicht notwendig – mit dem Zufluß beim Gesellschafter zusammenfallen wird.
2. Für welchen Veranlagungszeitraum ist die Ausschüttungsbelastung herzustellen? Diese Frage beantwortet § 27 Abs. 3 KStG unterschiedlich
- für offene Ausschüttungen, die vergangene Wirtschaftsjahre betreffen: Herstellung der Ausschüttungsbelastung für das Jahr, für das die Ausschüttung erfolgt, und
  - für verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen: Herstellung der Ausschüttungsbelastung für das Ausschüttungsjahr.

### III. Problematik der Herstellung einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung in der ersten Stufe

#### 1. Das Problem der Ermittlung der Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne

Auf der ersten Entlastungsstufe stellt sich als wesentliches Problem die Frage, um welchen Betrag die (tarifliche) Körperschaftsteuer im Fall der Ausschüttung herab- bzw. heraufzuschleusen ist:

- Da der ausgeschüttete Gewinn aus den verschiedensten Quellen gespeist werden kann – etwa aus laufenden Gewinnen, Gewinnvorträgen oder Rücklagen – und
- da die unterschiedlichen Gewinnbestandteile unterschiedlich belastet sein können, z. B. mit dem tariflichen Körperschaftsteuersatz oder mit einem ermäßigten Steuersatz, z. B. wegen Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, oder auch aus verschiedensten Gründen steuerfrei gewesen sein können,

kann der ausgeschüttete Gewinn ganz unterschiedlich belastete Bestandteile enthalten, die zudem ununterscheidbar im ausgeschütteten Gewinn enthalten sind. Ohne Fiktionen läßt sich daher eine Herstellung der Ausschüttungsbelastung überhaupt nicht ermöglichen. Man kann zwar – wie im italienischen Anrechnungsverfahren<sup>28</sup> – zwischen Ausschüttungen aus dem laufenden Gewinn und aus Rücklagen unterscheiden und dabei auf die tatsächliche Bela-

---

sationsgrundsätze (vgl. BFH v. 14. 3. 1989 I R 105/88, BStBl. 1989 II, 741; BFH v. 31. 10. 1990 I R 47/88, BStBl. 1991 II, 255; BFH v. 23. 6. 1993 I R 72/92, BStBl. 1993 II, 801; s. auch Abschn. 77 Abs. 6 KStR 1995, BStBl. 1996 I, Sondernummer 1).

28 Vgl. Art. 105–107 T.U.I.R. (Testo unico delle imposte dirette sui redditi); dazu die Einführung von *Hüttemann*, Die Körperschaftsteuererhöhung (maggiorazione di conguaglio IRPEG) im italienischen Anrechnungsverfahren aus deutscher Sicht, *StuW* 1994, 163.

stung zurückgreifen, aber auch dann bedarf es einer Fiktion, denn es steht nicht fest, wann unterschiedlich belastete Rücklagen ausgeschüttet werden.

Man könnte andererseits auch ein durch die Thesaurierungsbelastung entstandenes, für die Herabschleusung auf die Ausschüttungsbelastung zur Verfügung stehendes Körperschaftsguthaben ermitteln und mit den laufenden Ausschüttungen abbauen (sog. „Steuer-Guthabenmodell“)<sup>29</sup>; dabei würde fingiert, daß stets bis zum Verbrauch des Guthabens voll belastete Gewinne ausgeschüttet werden.

Das deutsche Körperschaftsteuerrecht ist einen anderen Weg gegangen; es stellt dem Wortlaut nach auf das für die Ausschüttung verwendbare Eigenkapital (EK) ab, gliedert es nach der Höhe seiner Körperschaftsteuerbelastung und stellt Fiktionen auf, in welcher Reihenfolge die unterschiedlich belasteten Eigenkapitalanteile als für die Ausschüttung verwendet gelten (§ 30 KStG).

Dabei wird zugunsten der Gesellschaft fingiert, daß zunächst das vollbelastete Eigenkapital (EK 45) als ausgeschüttet gilt, danach ermäßigt belastetes Eigenkapital (EK 30), zuletzt nicht belastetes Eigenkapital (EK 0). Bei nicht belastetem Eigenkapital wird nach der Herkunft unterschieden (§ 30 Abs. 2 KStG):

- EK 01 aus steuerfreien ausländischen Einkünften und nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG außer Ansatz bleibenden Beträgen (s. u.),
- EK 02 aus steuerfreien inländischen Einkünften,
- EK 03 aus Rücklagen aus der Zeit vor Inkrafttreten des Anrechnungsverfahrens,
- EK 04 aus Gesellschaftereinlagen.

Bei der Einstellung in das belastete Eigenkapital war noch ein Problem zu lösen, das sich durch die unterschiedliche Höhe der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer je nach Herkunftsland ergibt. Dadurch könnten eine unendliche Zahl von unterschiedlich belasteten Einkunftsteilen entstehen. Das Problem wurde einigermaßen genial dadurch gelöst, daß man bei einer Körperschaftsteuerbelastung nach Anrechnung ausländischer Steuer zwischen 30% und 45% einerseits und zwischen 0% und 30% andererseits eine Aufteilung in EK 45 und EK 30 bzw. EK 30 und EK 01 vorschrieb (§ 32 KStG).

Dies hat zur Folge, daß das EK 01 folgende Bestandteile enthalten kann:

- Steuerfreie ausländische Schachteldividenden aus DBA-Staaten,
- steuerfreie ausländische Betriebsstätteinkünfte aus DBA-Staaten,

<sup>29</sup> Vgl. zum Steuer-Guthabenmodell *Krebs*, BB 1984, 1862; *Herzig*, GmbHR 1985, 37; *Jost*, Beilage Nr. 3/86 zu DB 1986, Heft Nr. 5.

- steuerpflichtige ausländische Einkünfte nach Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer als Folge der Aufteilung gem. § 32 KStG,
- Dividenden, die bei der ausschüttenden Körperschaft aus EK 01 finanziert wurden (§ 8b Abs. 1 KStG), und
- steuerfreie Veräußerungsgewinne aus Auslandsbeteiligungen (§ 8b Abs. 2 KStG).

Das nichtbelastete Eigenkapital gilt in der Reihenfolge EK 01, EK 02, EK 03 und schließlich EK 04 als für die Ausschüttung verwendet. Stets war die Ausschüttungsbelastung herzustellen, eine Ausnahme wurde ursprünglich nur für EK 04 gemacht (§ 40 Satz 1 Nr. 1 KStG a. F.; § 40 Satz 1 Nr. 2 KStG i. d. F. StandOG), seit dem 1. 1. 1994 aber auch für das EK 01 (§ 40 Satz 1 Nr. 1 KStG i. d. F. StandOG)<sup>30</sup>. In beiden Fällen kommt es auf der Gesellschafterebene zu Problemen.

Zu bestimmen war ferner, von welchem Stichtag der Eigenkapitalgliederung das Eigenkapital als verwendet gelten soll. Das Problem ist gravierend: Bei Ausschüttungen ohne Gewinnverwendungsbeschluß (vGA) und bei Ausschüttung des Gewinnes des laufenden Jahres (Vorabdividende) war ursprünglich das Eigenkapital maßgebend, das den ausgeschütteten Gewinn noch gar nicht enthielt; dadurch kam es – wenn kein belastetes Eigenkapital vorhanden war – zu einer Körperschaftsteuer von über 100% ( $56\% \text{ von } 100 = 56 + 56\% \text{ von } 56 = 31,36 + 30\% \text{ von } 100 = 30$ , macht insgesamt 117,36).

Das Problem ist inzwischen in § 28 Abs. 2 KStG gelöst. Maßgebend ist in den Fällen der vGA und Vorabdividende das Eigenkapital vom Ende des Ausschüttungsjahres, das sich ohne Änderung der Körperschaftsteuer nach § 27 KStG und ohne Verringerung durch die Ausschüttung ergibt (§ 29 Abs. 1 KStG).

<sup>30</sup> Durch das Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993 (BGBl. 1993 I, 1569) wurde die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei Verwendung von EK 01 abgeschafft. Dadurch sollte i. V. m. dem neu eingefügten § 8b KStG die Gründung inländischer Holdinggesellschaften mit Auslandsbeteiligungen dadurch erleichtert werden, daß einerseits aus steuerfreien ausländischen Einkünften gebildetes EK 01 keiner Körperschaftsteuerbelastung mehr unterliegt, und andererseits unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften als Anteilseigner die aus dem EK 01 ausgeschütteten Beteiligungserträge nicht mehr zu versteuern haben.

## 2. Problematik des Zentralbegriffs des „für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals“

### a) Handelsbilanz, Steuerbilanz und tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung als eine Art magisches Dreieck

Daß das deutsche Körperschaftsteuerrecht auf das für die Ausschüttung verwendbare Eigenkapital abstellt, erscheint zunächst einleuchtend. Damit scheint dem geschlossenen System eines Vollerrechnungsverfahrens optimal Rechnung getragen worden zu sein: Ausgeschlossen vom Anrechnungsverfahren sind Kapitalteile, die nicht ausgeschüttet werden können und auch nicht mit Körperschaftsteuer belastet sind, wie Nennkapital und Fremdkapital.

Freilich verwundert dann wiederum, daß das Eigenkapital sich nach dem Betriebsvermögen der Steuerbilanz bestimmen soll, wie § 29 Abs. 1 Satz 1 KStG anordnet. Verwunderlich ist dies deshalb, weil ja grundsätzlich nur handelsrechtliche Gewinne ausgeschüttet werden können; dann schiene es doch vernünftiger zu sein, auf das Eigenkapital der Handelsbilanz abzustellen. Damit würde freilich die Entlastung von Einkommensteilen, die den handelsrechtlichen Gewinn übersteigen, von vornherein ausgeschlossen.

Die Verwirrung erhöht sich zunächst, wenn man durch einen Blick in § 30 KStG feststellt, daß das für Ausschüttungen verwendbare Eigenkapital gar nicht aus dem Eigenkapital der Steuerbilanz abgeleitet wird, sondern offenbar durch Einstellung von Beträgen entsprechend ihrer tatsächlichen körperschaftsteuerlichen Behandlung, also aufgrund des Körperschaftsteuerbescheides erfolgt, denn in § 30 KStG ist die Rede von Einkommensteilen, die der Körperschaftsteuer unterlegen haben, und von Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterlegen haben. Daß auf die tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung abgestellt wird, dient aber wiederum der möglichst geschlossenen Durchführung des Vollerlastungssystems, bringt allerdings auch formelle Schwierigkeiten mit sich, die § 47 KStG durch eine gesonderte Feststellung der Eigenkapitalgliederung auf den jeweiligen Bilanzstichtag und durch Festlegung des wechselseitigen Verhältnisses von Eigenkapital-Feststellungsbescheiden und Körperschaftsteuerbescheiden als wechselseitige Grundlagen- und Folgebescheide zu lösen bemüht ist.

Den Umstand, daß die Vollerlastung letztlich durch das für Ausschüttungen verwendbare Eigenkapital begrenzt ist, berücksichtigt das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren nun umgekehrt dadurch, daß es die Eigenkapitalgliederung zwar nicht aus der Steuerbilanz ableitet, wohl aber an das Eigenkapital der Steuerbilanz angleicht. Dies geschieht auf folgende Weise:

1. Für mit Körperschaftsteuer belastete Einkommensteile, die nicht zur Erhöhung des Eigenkapitals führen, wird ein Abzug von den nach § 30 KStG ermittelten Einkommensteilen vorgenommen:
  - Ausdrücklich ist dies in § 31 KStG für nicht abziehbar Ausgaben angeordnet; da der Abzug von belasteten Einkommensteilen erfolgt, wird die Körperschaftsteuerbelastung insoweit definitiv<sup>31</sup>.
  - Dagegen fehlt es an einer entsprechenden gesetzlichen Regelung für Fälle der Hinzurechnung nach § 1 und §§ 7 ff. AStG. In diesen Fällen nimmt die Verwaltung eine Kürzung vom EK 02 vor<sup>32</sup>, das dadurch negativ werden kann; damit wird vermieden, daß Körperschaftsteuerbelastungen nach §§ 1, 7 ff. AStG definitiv werden.
2. Nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Verluste werden beim EK 02 abgezogen, das auch dadurch negativ werden kann (§ 33 Abs. 1 KStG).
3. Auch wenn für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital fehlt, werden negative Beträge in das EK 02 eingestellt (§ 35 KStG), die beim Verlustabzug durch entsprechende positive Beträge ausgeglichen werden<sup>33</sup>.

Um die Ausschüttungsbelastung korrekt herzustellen, muß das Eigenkapital vor Körperschaftsteueränderungen gem. § 27 KStG und vor Verringerung durch die Ausschüttung maßgebend sein (§ 29 Abs. 1 KStG).

Ob das Anrechnungsverfahren – seinem Ziel als geschlossenes System entsprechend – tatsächlich zu einer Vollerrechnung aller Körperschaftsteuerbelastungen führt, muß sich bei der Liquidation erweisen. In der Tat kann hier aber der Fall eintreten, daß es nicht zu einer vollen Körperschaftsteuerentlastung kommt, weil § 41 Abs. 4 Satz 2 KStG als ultima ratio vorschreibt, daß negative

31 Die definitive Höhe der Körperschaftsteuerbelastung folgt aus der bindenden Zuordnung nichtabziehbarer Ausgaben zu den einzelnen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals nach § 31 KStG.

32 Nach Abschn. 83 Abs. 2 Nr. 1 KStR 1995 (BStBl. 1996 1, Sondernummer 1) ist in den Fällen der §§ 1, 7 ff. AStG das EK 02 entsprechend zu erhöhen oder zu verringern, um das verwendbare Eigenkapital, das aufgrund der Zugänge und Abgänge aus dem Einkommen abgeleitet worden ist, an das verwendbare Eigenkapital nach der Steuerbilanz anzupassen.

33 § 35 KStG ordnet für „Überausschüttungen“, d. h. für den Teil der Ausschüttung, der nicht mit positiven Teilbeträgen verrechnet werden kann, dieselben steuerlichen Folgen wie für jede andere Ausschüttung an. Er behandelt – schon wegen des fehlenden handelsrechtlichen Kapitalherabsetzungsbeschlusses – die Ausschüttung nicht als steuerfreie Nennkapitalauskehrung, sondern es erfolgt eine Ausschüttung unter Herstellung der Ausschüttungsbelastung (Körperschaftsteuer-Erhöhung). Der Anteilseigner hat Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 3 EStG zu versteuern und kann die Körperschaftsteuer auf seine Steuerschuld anrechnen (*Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 35 KStG Anm. 1 ff.*).

Bestandteile des EK 0 mit belasteten Eigenkapitalanteilen zu verrechnen sind. Insoweit wird die Körperschaftsteuerbelastung ähnlich wie die Körperschaftsteuer auf nicht abziehbare Ausgaben definitiv. *Herzig* hat vorgeschlagen, diesem Effekt durch ein „Leg-ein-hol-zurück“-Verfahren seine Spitze zu nehmen<sup>34</sup>. Dieses Verfahren würde es ermöglichen, negative Eigenkapitalteile mit dem durch die Einlage gebildeten EK 04 zu verrechnen statt mit belastetem Eigenkapital.

*b) Problematik des Begriffs Eigenkapital und der Ableitung aus der Steuerbilanz*

Scheint so das „magische Dreieck“ Handelsbilanz, Steuerbilanz, tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung praktisch einigermaßen einleuchtend gelöst zu sein, so bestehen doch noch eine Reihe von Detailproblemen.

*aa) Der Begriff „Eigenkapital“*

Der Begriff „Eigenkapital“ fand sich vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens als Rechtsbegriff weder im Handels- noch im Körperschaftsteuerrecht. Er wurde im Zuge der Körperschaftsteuerreform in das Körperschaftsteuergesetz eingeführt, weil man andere Begriffe wie etwa „Betriebsvermögen“ wegen ihrer Mehrdeutigkeit als Anknüpfungspunkte für ungeeignet hielt und glaubte, mit der Neuschöpfung Unklarheiten besser vermeiden zu können<sup>35</sup>.

Mit der Definition „Eigenkapital“ in § 29 Abs. 1 KStG als das „in der Steuerbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen“ hat man dieses Ziel allerdings wohl weitgehend verfehlt. Denn mit der Bezugnahme auf den mehrdeutigen Begriff des „Betriebsvermögens“ lehnte man sich an eben jenen Begriff an, dessen Mehrdeutigkeit man gerade hatte vermeiden wollen.

Fraglich ist, ob Dividendenansprüche der Gesellschafter, eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen, Einlagen des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA und eines stillen Gesellschafters, Sonderposten mit Rücklagenanteil und Genußrechtskapital Eigen- oder Fremdkapitalcharakter haben<sup>36</sup>. Die

34 *Herzig*, BB 1979, 173 ff., und StbKongrRep. 1981, S. 395; s. dazu *Jansen* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 41 KStG Anm. 96.

35 Im Zuge der Einführung des Anrechnungsverfahrens wurde eine Bezeichnung für die Beträge benötigt, die nach § 28 Abs. 2 KStG mit Gewinnausschüttungen zu verrechnen sind. Aus unterschiedlichen Gründen konnten weder „Gewinn“ noch „Betriebsvermögen“ verwendet werden (vgl. dazu näher *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 29 KStG Anm. 16). So mußte „Eigenkapital“ als neuer Begriff in das KStG eingefügt werden. In das Handelsrecht wurde der Begriff erst mit § 266 Abs. 3 HGB durch das Bilanzrichtliniengesetz v. 19. 12. 1985 (BGBl. 1985 I, 2355) eingeführt.

36 Zu den Fällen, in denen eine Zuordnung zum Eigenkapital strittig ist, vgl. *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 29 KStG Anm. 25 ff.



gesetzlich nicht geregelte Frage der Abgrenzung des verwendbaren Eigenkapitals von Fremdkapital und übrigem Eigenkapital ist nach dem Sinn des Anrechnungsverfahrens entsprechend dem Prinzip sachlicher Kongruenz (s. o.) zu lösen und dann zugunsten des verwendbaren Eigenkapitals zu beantworten, wenn der Betrag für Ausschüttungen verwendet werden kann, die beim Empfänger zur Anrechnung berechtigen, d. h. unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG fallen.

### *bb) Der Begriff „Steuerbilanz“*

Der Begriff „Steuerbilanz“ ist seinem Inhalt nach ebenfalls unbestimmt: Aus § 60 Abs. 2 EStDV folgt, daß der Steuerpflichtige Ansätze oder Beträge in der Handelsbilanz, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen hat. Er kann aber auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen. Daraus folgt, daß es keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Steuerbilanz gibt. Ganz abgesehen davon ist umstritten, welche steuerrechtlichen Abweichungen von der Handelsbilanz innerhalb einer Steuerbilanz und welche außerhalb zu korrigieren sind<sup>37</sup>. Streitig ist zum Beispiel, ob der h. M. folgend die Korrektur nicht abziehbarer Ausgaben, verdeckter Gewinnausschüttungen und von Hinzurechnungen nach §§ 1 und 7 ff. AStG außerhalb der Steuerbilanz zu erfolgen hat<sup>38</sup>.

Erschwerend kommt hinzu, daß in den meisten Fällen der Anwendung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens die ausschüttende Körperschaft tatsächlich gar keine Steuerbilanz erstellt. Eine Steuerbilanz – mit welchem Inhalt auch immer – wird üblicherweise nur von Publikumskapitalgesellschaften erstellt<sup>39</sup>. In allen anderen Fällen muß nur wegen der Anknüpfung des Anrechnungsverfahrens an die Definition des Eigenkapitalbegriffs eine an den ungewissen Regeln der Steuerbilanz orientierte Zusatzrechnung durchgeführt werden, um das Eigenkapital zu bestimmen<sup>40</sup>. Dies wird noch schwieriger bei Steuerpflichtigen, die durch § 43 KStG in das Anrechnungsverfahren einbezogen wurden, jedoch weder handels- noch steuerrechtlich verpflichtet sind,

37 *Wrede in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 29 KStG Anm. 45 ff.

38 Nach BFH v. 30. 5. 1990 (I R 97/88, BStBl. 1990 II, 875) stellt beispielsweise der Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG kein aktivierbares Wirtschaftsgut dar, so daß danach die Korrektur außerhalb der Bilanz zu erfolgen hat.

39 *Claussen*, FS Goerdeler, S. 79 ff.; *Beisse in Hellwig/Moxter/Ordebeide* (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, 1989, S. 15 ff.

40 Die Ermittlung des Eigenkapitals in diesen Fällen ist lediglich durch Verwaltungsanweisungen geregelt (vgl. Abschn. 79 Abs. 2 KStG), deren Rechtsgrundlage aus § 30 KStG herausgelesen wird.

überhaupt Bücher zu führen, und deshalb nicht einmal eine Handelsbilanz zu erstellen haben<sup>41</sup>.

c) *Kompliziertheit des Anrechnungsverfahrens; Vereinfachungsvorschläge*

Es hat daher Lösungsvorschläge gegeben, wie die vorstehend geschilderte Kompliziertheit auf ein notwendiges Minimum reduziert werden könnte.

- Das Modell der vereinfachten Gliederung sieht eine Reduzierung auf drei Teilbeträge vor:
  - ein vollbelastetes Eigenkapital,
  - ein nichtbelastetes Eigenkapital mit Ausnahme der Einlagen (bisherige EK 01-03) und
  - die nicht auf das Nennkapital geleisteten Einlagen der Anteilseigner (bisher EK 04)<sup>42</sup>.
- Das Steuerguthabenmodell will die Tarifbelastung der Gewinne in einer Summe feststellen. Belastungen des zu versteuernden Einkommens der Körperschaft mit Körperschaftsteuer erhöhen das jeweils vorhandene Steuerguthaben; die Tarifbelastung der ausgeschütteten Gewinne und die Körperschaftsteuerbelastung der nichtabziehbaren Ausgaben bewirken eine Verringerung<sup>43</sup>.

Allerdings führen diese Vereinfachungen auch zu Nachteilen an Genauigkeit des Systems und insbesondere das radikalere Steuerguthabenmodell zur Notwendigkeit, das gesamte System umzustellen. Die Vorschläge zeigen aber, daß das Problem mit gewissen Nachteilen, die aber wohl in Kauf zu nehmen wären, lösbar ist. Erstaunlicherweise scheint die Praxis bisher jedoch an der Lösung dieser strukturellen Probleme nicht primär interessiert zu sein, jedenfalls ist das Interesse an einer effektiven Entlastung deutlich größer<sup>44</sup>.

### 3. Problematik der Nachbelastung nichtbelasteter Gewinne bei der Ausschüttung

Steht für Ausschüttungen kein belastetes Eigenkapital mehr zur Verfügung, so gilt nichtbelastetes Eigenkapital als verwendet. Ist in diesen Fällen die Aus-

41 Vgl. dazu *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 29 KStG Anm. 19 a. E. und § 43 KStG Anm. 27.

42 Vgl. dazu näher *Krebs*, BB 1984, 1862; *ders.*, GmbHR 1987, 156; *Sarrazin*, DSz/A 1986, 235.

43 Vgl. *Maas*, BB 1983, 45; *Herzig*, GmbHR 1985, 37; *Jost*, Beilage Nr. 3/86 zu DB 1986, Heft 5; *Dötsch*, DB 1987, 1858.

44 Berichtet bei *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 30 KStG, Rn. 43; Editorial in DB Heft 4/1989.

schüttungsbelastung herzustellen, so bewirkt der Ausschüttungsbeschluß bei der Körperschaft durch die Heraufschleusung auf die Ausschüttungsbelastung von 30% einen zusätzlichen Liquiditätsbedarf, der zu dem für die Bedienung der Dividendenansprüche erforderlichen Liquiditätsbedarf hinzutritt. Dies ist besonders mißlich für Publikumsgesellschaften, die aus Imagegründen kontinuierlich eine bestimmte prozentuale Dividende zahlen wollen<sup>45</sup>. Das Problem verschärft sich, je mehr sich das Verhältnis von steuerpflichtigen Gewinnen (EK 45, EK 30) zu steuerfreien Gewinnen (EK 0), z. B. zu steuerfreien Auslandsgewinnen (EK 01), verschiebt. Eine Tendenz in diese Richtung ergibt sich durch Gewinnverlagerungen ins Ausland z. B. aufgrund von Auslandsinvestitionen als Folge der europäischen Wirtschaftsunion und der zunehmenden Globalisierung der Märkte.

Dieses Problem löst das Bemühen aus, durch Maßnahmen der „Bilanzpolitik“ in solchen Jahren zusätzliches EK 45 zu bilden, in denen andernfalls EK 01 bis 03 zur Ausschüttung verwendet werden müßte<sup>46</sup>. Dies kann (zulässig) durch Verschiebung von Sonderabschreibungen oder (u. U. unzulässig) durch Verschiebung von Rückstellungsbildungen geschehen.

Für das EK 04 wurde das Problem von vornherein dadurch vermieden, daß es aus dem Anrechnungsverfahren herausgenommen wurde: Gilt EK 04 als für Ausschüttungen verwendet,

- ist die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen (§ 40 Satz 1 Nr. 2 KStG) und
- sind die Bezüge beim Gesellschafter steuerfrei (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG); Probleme ergeben sich indes bei der Behandlung von Beteiligungen im Betriebsvermögen.

Im übrigen forderte die Wirtschaft seit jeher, die steuerfreie Durchschüttung von EK 01 an den Gesellschafter zuzulassen<sup>47</sup>. Dies würde bedeuten, daß die der Kapitalgesellschaft gewährte Steuerfreiheit an den Gesellschafter durchgereicht wird. Dies scheint der getrennten Steuersubjektivität der Körperschaft einerseits und der Gesellschafter andererseits zu widersprechen. Einen ersten

<sup>45</sup> Schindler, DB 1977, 737; Bauer, GmbHR 1989, 209; Ketterer/Pumbo, ISr 1993, 289.

<sup>46</sup> Dies schildert S. Luther (JbFSt 1993/94, S. 11, 16) anschaulich aus der Sicht eines Bertelsmann-Vorstandes: „Die Aktionärsdividende soll aus steuerpflichtigem Inlandseinkommen bezahlt werden. Angestrebt wird hier eine Punktlandung“; allg. zur Ausschüttungspolitik und zum bilanzpolitischen Instrumentarium vgl. Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 8. Aufl. 1992, S. 707 f., 714 f.; Coenenberg, Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 15. Aufl. 1994, S. 707 ff.; zum Instrumentarium auf Konzernebene vgl. Kuting/Weber, Handbuch der Konzernrechnungslegung, 1989, I Rn. 79 ff.

<sup>47</sup> Vgl. Zeitler/Krebs, DB 1993, 1051 m. w. N.

Schritt in diese Richtung hat das Standortsicherungsgesetz<sup>48</sup> getan, indem bei der Verwendung von EK 01 zur Ausschüttung auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung verzichtet wurde (§ 40 Satz 1 Nr. 1 KStG). Steuerfreiheit wird auf der Empfängerseite aber nur unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern gewährt (§ 8b Abs. 1, 2 KStG). Damit wurde erstmals auf die durch das Anrechnungsverfahren angestrebte Geschlossenheit verzichtet.

#### IV. Problematik der Anrechnung in der zweiten Stufe

##### 1. Die Einmalbesteuerung, d. h. die volle (subjektive und objektive) Steuerpflicht der Ausschüttungen beim Empfänger als Voraussetzung der Anrechnung

Davon, daß die Körperschaftsteuer-Anrechnung die Einmalbelastung beim Ausschüttungsempfänger, d. h. die volle subjektive und objektive Steuerpflicht der Ausschüttungen beim Empfänger verlangt, war bereits eingangs die Rede. Gesetzestechisch wird dies dadurch erreicht, daß gem. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG die Anrechnung an das Vorliegen von Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 (ferner § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG, erstmalige Veräußerung von Dividendenscheinen) knüpft. Unbeschränkte Steuerpflicht des Empfängers ist damit nicht gefordert, indes bestimmt § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, daß kein Anrechnungsanspruch besteht, wenn die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug abgegolten ist, wie dies bei der Kapitalertragsteuer beschränkt Steuerpflichtiger der Fall ist (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG), anders nur, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes des beschränkt Steuerpflichtigen sind (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG). Dieselbe Rechtslage gilt gem. § 50 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 51 KStG für steuerbefreite Körperschaften i. S. d. § 5 KStG.

Daß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG auf Einkünfte aus Kapitalvermögen verweist, schließt nach unbestrittener Auffassung nicht aus, daß auch Gewinnausschüttungen im Rahmen gewerblicher Einkünfte zur Anrechnung berechtigen. Erforderlich ist nur, daß „isoliert betrachtet“ Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, die nach der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 EStG bzw. nach § 8 Abs. 2 KStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören<sup>49</sup>. Die Rich-

48 Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993, BGBl. 1993 I, 1569; vgl. zum Gesetzeszweck des StandOG Fn. 28.

49 *Krebs in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG auf grünen Blättern, Anm. A I 3c.

tigkeit dieser Auffassung wird durch § 50 Abs. 5 Satz 3 EStG bestätigt, der voraussetzt, daß auf Gewinnausschüttungen, die innerhalb einer Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen anfallen, das Anrechnungsverfahren Anrechnung findet.

## 2. Problematik der vollen subjektiven Steuerpflicht der Ausschüttungen beim Empfänger als Voraussetzung der Anrechnungsberechtigung

### a) Die verschiedenen Gruppen Nichtanrechnungsberechtigter

Drei Gruppen Nichtanrechnungsberechtigter sind zu unterscheiden:

1. Beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer (§ 2 Nr. 1 KStG; mit Ausnahme inländischer Betriebsstätten): Ausländische Anteilseigner sind, da sie nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, von der Anrechnung ausgeschlossen, mit Ausnahme der Gewinne, die einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG).
2. Beschränkt steuerpflichtige Steuerinländer (§ 2 Nr. 2 KStG): Ausgeschlossen sind aber auch beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften. Dazu gehören die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, also Gebietskörperschaften und Religionsgemeinschaften. Bei ihnen gilt gem. § 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG die Körperschaftsteuer als mit dem Steuerabzug abgegolten.
3. Subjektiv steuerbefreite Körperschaften (§ 5 Abs. 1 KStG): Darunter fallen gemeinnützige Vereinigungen, Berufsverbände, Gewerkschaften, bestimmte öffentlich-rechtliche Banken und öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen.

Vom Ausschluß aus dem Anrechnungsverfahren gab es ursprünglich zwei Ausnahmen: Bei der Ausschüttung von EK 01 und EK 03 wurde durch § 52 KStG auf Antrag die volle Körperschaftsteuererhöhung von 30% vergütet. Für das EK 01 ist diese Regelung seit dem Veranlagungszeitraum 1994 weggefallen, da die Ausschüttungsbelastung nicht mehr herzustellen ist, wenn EK 01 als für die Ausschüttung verwendet gilt.

### b) Quantifizierung des Problems

Die genannten Fälle, in denen eine Körperschaftsteueranrechnung nicht stattfindet, weil der Anteilseigner nicht voll unbeschränkt steuerpflichtig ist, sind keine Randerscheinung. Vielmehr fallen etwa die Hälfte aller der Körperschaftsteuer unterliegenden, ausgeschütteten Gewinne bei Nichtanrechnungsberechtigten an; davon die Hälfte bei beschränkt Steuerpflichtigen<sup>50</sup>.

<sup>50</sup> Vgl. Wrede in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor § 27 Anm. 18b.

### 3. Problematik des Anrechnungstatbestandes (objektive Steuerpflicht)

#### a) Grundsätzliches

Auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ist Voraussetzung, daß die Ausschüttung bzw. Auskehrung i. S. d. §§ 27, 41 KStG der vollen (objektiven) Steuerpflicht unterliegt. Diese Voraussetzung war für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen schon vor Einführung des Anrechnungsverfahrens erfüllt, da schon immer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer (unter Anrechnung der erhobenen Kapitalertragsteuer, § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG) unterlagen. Dagegen mußte zur Durchsetzung des Anrechnungsverfahrens als geschlossenes System ein eigener Statbestand für Auskehrungen verwendbaren Eigenkapitals in Fällen der Kapitalherabsetzung und Liquidation geschaffen werden. Dies geschah in § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG; erforderlich wurden daraus Folgeänderungen in § 17 EStG (s. u. b).

Wie gesagt gelten diese Regelungen auch für Beteiligungen in einem inländischen Betriebsvermögen, und zwar sowohl für unbeschränkt Steuerpflichtige als auch für beschränkt Steuerpflichtige. Problematisch ist dagegen die Anwendung der Ausnahme für Einnahmen im Betriebsvermögen, für die EK 04 (Gesellschaftereinlagen) als verwendet gilt, in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 2 Satz 2 EStG. Es sind zwei Lösungen vorgeschlagen worden:

- Die Vorschrift wird als materielle Steuerbefreiung aufgefaßt und auch bei gewerblichen Einkünften angewendet<sup>51</sup>.
- Die Auskehrung von EK 04 wird als Einlagenrückgewähr angesehen und bilanziell durch Abbuchung vom Beteiligungsansatz berücksichtigt<sup>52</sup>.

Der BFH vertritt die letztere Auffassung. Ich halte diese für nicht zutreffend. Denn ob eine Abbuchung vom Beteiligungswert wegen Einlagenrückgewähr zu erfolgen hat, ergibt sich gem. § 5 Abs. 1 EStG zwingend aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, für die aber körperschaftsteuerliche Fiktionen bedeutungslos sind. Würde man der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bei Beteiligungen im Betriebsvermögen eine dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende steuerrechtliche Verpflichtung zur Buchwertkürzung entnehmen wollen, so würde insoweit eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz entstehen. Bei der Auffassung des BFH wird unter Umständen auch das Ziel der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

51 Hoffmann, BB 1991, 659; ders., DStR 1994, 1036; Raupach, Die Systematik der Grundvorschriften des Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens (§§ 20, 36 EStG, §§ 27, 41, 43 KStG), FR 1978, 570, 580.

52 BFH v. 7. 11. 1990 I R 68/88, BStBl. 1991 II, 177 m. w. N.; BFH v. 16. 3. 1994 I R 70/92, BStBl. 1994 II, 527; Anm. DB zu BFH v. 16. 3. 1994, DStR 1994, 899; BFH v. 29. 7. 1995 VIII R 69/93, BStBl. 1995 II, 725 m. w. N.

nicht erreicht. Wird nämlich die Beteiligung veräußert, kommt es bei gemindertem Buchwertansatz zur Besteuerung des Abbuchungsbetrages. Außerdem kann es sein, daß die Abbuchung spätere Teilwertabschreibungen oder Abbuchungen bei tatsächlicher Einlagenrückgewähr unmöglich macht und damit eine Steuerpflicht auslöst.

Für die volle Steuerpflicht der Ausschüttungen bzw. Auskehrungen beim Gesellschafter reicht die Erfüllung des Wortlautes der Vorschriften des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG nicht aus. Vielmehr muß die allgemeine Voraussetzung erfüllt sein, daß nämlich Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Daher hat der BFH folgerichtig, aber für viele überraschend entschieden, daß Wertpapiere, die in Spekulationsabsicht mit Fremdkapital angeschafft wurden, ohne daß ein Totalüberschuß bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erstrebt wurde, als „Liebhaberei“ nicht zur Anrechnung berechtigen<sup>53</sup>.

*b) Besondere Probleme der Kapitalauskehrungstatbestände (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Problematik der Neufassung des § 17 EStG im Zuge der Körperschaftsteuerreform*

Wie bereits gesagt, begründete die Einführung des neuen Tatbestandes in § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Notwendigkeit, auch § 17 EStG zu ändern. Werden nämlich Auskehrungen nach einer Kapitalherabsetzung oder im Zuge der Liquidation bereits als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt, so dürfen sie bei wesentlichen Beteiligungen nicht nochmals von § 17 EStG als Veräußerungsgewinne erfaßt werden. Daher sind gem. § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG vom gemeinen Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens die Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG abzuziehen. Dieses Verfahren führt dazu, daß bei Steuerpflichtigen, die die Anteile mit einem Aufpreis (z. B. zur Abgeltung offener oder stiller Reserven) erworben haben, die Anschaffungskosten regelmäßig höher sein werden, als der nach § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG anzusetzende „Veräußerungspreis“. Daraus ergeben sich Verluste i. S. d. § 17 EStG, die mit den übrigen Einkünften ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden können. Die Summe aus Einkünften aus Kapitalvermögen und aus dem Veräußerungsverlust i. S. d. § 17 EStG ergibt dann wieder denselben Saldobetrag, wie er vor Inkrafttreten des Anrechnungsverfahrens als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG zu erfassen war.

Insoweit ist die Regelung unbedenklich. Bedenklich ist die Einführung des neuen Tatbestandes für Kapitalherabsetzungen und Liquidationen in § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG jedoch in den Fällen, in denen die Veräußerungsgewinne nicht steuerpflichtig sind, nämlich bei nicht wesentlichen Beteiligungen oder

<sup>53</sup> BFH v. 27. 3. 1996 I R 87/95, BB 1996, 1750.

wenn der Verlustausgleich nicht möglich ist, wie u. U. bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern.

Denn dies hat zur Folge, daß der nach Ansatz der Kapitaleinkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG verbleibende Veräußerungsverlust (s. o.) nicht ausgeglichen und nicht abgezogen werden kann. Dieselbe Folge trifft bei beschränkt Steuerpflichtigen mit wesentlichen Beteiligungen ein, weil sie am Verlustausgleich und -abzug mit den Kapitalerträgen gem. § 50 Abs. 2 EStG wegen der Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer gehindert sind. Seit langem bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen, die als Folge des Dualismus der Einkunftsarten<sup>54</sup> eintritt, und gegen die Ausnahme für wesentliche Beteiligungen nach § 17 EStG<sup>55</sup>. M. E. ist die derzeitige Regelung bei unwesentlichen Beteiligungen und für beschränkt Steuerpflichtige im Fall der Kapitalherabsetzung und Liquidation als Verstoß gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig<sup>56</sup>.

## C. International-rechtliche Probleme des deutschen Anrechnungsverfahrens

### I. Überblick

Die Schlußbemerkung im vorstehenden Absatz leitet zwanglos über zu der Frage, wie sich denn das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren in den Bereich des internationalen Rechts, sei es das Internationale Steuerrecht, sei es das Europarecht, einfügt. Dabei sind drei Probleme zu unterscheiden:

- Die Behandlung von ausländischen Einkünften, die nach einem DBA steuerfrei sind,
- der Ausschluß beschränkt Steuerpflichtiger aus dem Anrechnungsverfahren und
- die Benachteiligung, die für Kapitalanlagen im Ausland durch Nichtanrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer entsteht.

<sup>54</sup> Raupach/Schencking in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 520–522.

<sup>55</sup> Heuer/Raupach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 3–5.

<sup>56</sup> Außerdem wird durch die Besteuerung nicht wesentlich Beteiligter und beschränkt Steuerpflichtiger im Falle eines Liquidationsverlustes das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf den Kopf gestellt (so auch Herzig, DB 1980, 1605, 1607).



## II. Problematik der nach DBA steuerfreien Auslandsgewinne

### 1. Verhältnis zur Steuerfreiheit nach Doppelbesteuerungsabkommen

Bei Inkrafttreten der Körperschaftsteuerreform war vorgesehen, daß die Ausschüttungsbelastung auch dann herzustellen war, wenn EK 01 als für Ausschüttungen verwendet galt. Dagegen wurde eingewandt, daß eine solche „Nacherhebung“ von Körperschaftsteuer gegen die Freistellung in Doppelbesteuerungsabkommen verstoße. Betroffen waren in erster Linie steuerfreie Betriebsstätteneinkünfte und Schachteldividenden. In diesen Fällen war nach Auffassung von *Wohlschlegel*<sup>57</sup>, *Telkamp*<sup>58</sup> sowie *Mayer-Wegelin*<sup>59</sup> die Herstellung der Ausschüttungsbelastung unzulässig (sog. *Wohlschlegel-Effekt*). Die wohl herrschende Meinung<sup>60</sup> wendete dagegen ein, daß die Herstellung der Ausschüttungsbelastung, die nur formell Körperschaftsteuer, wirtschaftlich aber aus der Sicht der Gesellschaft eine Vorauszahlung auf die Steuer des Gesellschafters und aus der Sicht des Gesellschafters eine Zusatzdividende darstellt, keinen Verstoß gegen die Freistellungsmethode der DBA bedeutet.

Tatsächlich strebte aber die Wirtschaft in Fällen der Verwendung von EK 01 für Ausschüttungen die Gewährung der Durchleitung der Steuerfreiheit an. Dies aber wurde und wird auch heute noch aus fiskalischen Gründen für unvertretbar gehalten.

### 2. Problematik der derzeitigen Lösung

In der Tat wurde mit dem Standortsicherungsgesetz<sup>61</sup> von der Herstellung der Ausschüttungsbelastung abgesehen, wenn EK 01 für Ausschüttungen als verwendet gilt (§ 40 Satz 1 Nr. 1 KStG). Die Auffassung der Wirtschaft, daß dem Steuerfreiheit auf Gesellschafterebene zu entsprechen habe<sup>62</sup>, scheiterte für natürliche Personen an den Vorstellungen der Bundesregierung, die mit dem Standortsicherungsgesetz eine Stärkung des Holdingstandortes Deutschland, nicht aber eine generelle Entlastung aller Anteilseigner beabsichtigte<sup>63</sup>. Die derzeitige Situation ist daher von folgender Unterscheidung gekennzeichnet:

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und sonstige Körperschaften i. S. d. § 43 KStG haben als Empfänger Ausschüttungen und Aus-

57 *Wohlschlegel*, FR 1976, 243.

58 *Telkamp*, FR 1977, 313, 319.

59 *Mayer-Wegelin*, BB 1976, 1599.

60 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 18 II 2c.

61 Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993, BGBl. 1993 I, 1569.

62 Gutachten des Instituts „Steuern und Finanzen“ vom Juni 1991, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 46, Rdn. 456 ff.

63 Vgl. *Zeitler/Krebs*, a. a. O. (Fn. 47).

kehrungen nicht zu versteuern, soweit dafür EK 01 als verwendet gilt (§ 8b Abs. 1 KStG); diese Beträge sind von ihnen wiederum in das EK 01 einzustellen (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG).

- Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen sind dagegen mit Einnahmen, für deren Ausschüttung EK 01 als verwendet gilt, voll steuerpflichtig ohne die Möglichkeit einer Anrechnung.

Mit dieser Regelung wird jedenfalls das Ziel erreicht, daß bei Ausschüttung und Auskehrung von EK 01 die bisher eintretende Liquiditätsbelastung der ausschüttenden Körperschaft vermieden wird, freilich um den Preis einer Durchbrechung des bisher geschlossenen Systems des Anrechnungsverfahrens: Es entstehen bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen „Dividendeneinnahmen zweiter Klasse“, die voll zu versteuern sind, ohne daß eine Anrechnung in Betracht kommt. Das Problem einer prozentual einheitlichen Ausschüttungspraxis bei großen anonymen Kapitalgesellschaften läßt sich auf diese Weise nicht erreichen.

Insoweit ist das Problem sogar verschärft, als gerade durch die Neuregelung die Ansammlung von EK 01 verstärkt wird, denn auch Ausschüttungen, bei denen die Ausschüttungskörperschaft die Herstellung der Ausschüttungsbelastung wegen Verwendung von EK 01 unterlassen durfte, sind ebenso ins EK 01 einzustellen, wie steuerfreie Veräußerungsgewinne auf Auslandsbeteiligungen (vgl. § 8b Abs. 1 und 2 KStG).

### III. „Europatauglichkeit“ des Anrechnungsverfahrens

Die Frage nach der „Europatauglichkeit“ des deutschen Anrechnungsverfahrens stellt sich in zweierlei Hinsicht:

- Zum einen dahingehend, ob das Anrechnungsverfahren mit europarechtlichen Vorschriften vereinbar ist (s. u. 1), Zweifel ergeben sich aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 48 EGV), der Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV) und der Freizügigkeit des Kapitalverkehrs (Art. 73b EGV) und
- zum anderen dahingehend, wie sich das Anrechnungsverfahren zu den Harmonisierungsbestrebungen im gemeinsamen Markt verhält (s. u. 2).

#### 1. Verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit

a) *Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 48 EGV-Vertrag) und der Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV-Vertrag)*

Der Ausschluß beschränkt steuerpflichtiger Ausländer von der deutschen Körperschaftsteueranrechnung (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG; §§ 51, 50 Abs. 1

Nr. 2 KStG) wurde bislang als unproblematisch eingeschätzt, da man es als Problem des ausländischen Staates ansah, im zweiten Schritt eine Anrechnungsmöglichkeit zu schaffen<sup>64</sup>. Auch wenn im Ergebnis dadurch Ausländer gegenüber deutschen Anteilseignern benachteiligt werden, sei dieser Anrechnungsausschluß nicht diskriminierend, weil eine ungleiche Behandlung von Steuerinländern und Steuerausländern erlaubt sei und die Differenzierung an den Wohnort, nicht aber an die Staatsangehörigkeit anknüpfe.

In diese Richtung ging auch schon die Entscheidung des BFH v. 4. 2. 1987<sup>65</sup>: „Im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG ist ein beschränkt Steuerpflichtiger nur dann ungleich besteuert, wenn die Summe der von ihm in der Bundesrepublik und im ausländischen Wohnsitzstaat zu entrichtenden Steuern höher als die Steuer ist, die von einem vergleichbaren, im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen gefordert wird“.

Der BFH v. 20. 4. 1988<sup>66</sup> sah in den Fällen, in denen ein beschränkt steuerpflichtiger selbständig Tätiger seine steuerbaren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland erzielt, lediglich Raum für einen Steuererlaß aus Billigkeitsgründen; einen Verstoß des § 1 Abs. 3 EStG a. F. gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 52 EGV vermochte der BFH nicht zu erkennen.

Diese Rechtsprechung des BFH, nach der beschränkt Steuerpflichtige die Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht (insb. Ehegatten-Splitting) allein aufgrund ihres Wohnsitzes nicht bzw. nur im Wege eines Billigkeitserlasses erhalten und diese Besteuerung weder einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 52 EGV darstelle, wurde durch die neuere Rechtsprechung der EuGH überholt. Die erste Entscheidung des EuGH, die die Auffassung des BFH als unvereinbar mit den Grundfreiheiten des EGV beurteilte, war das *Schumacker-Urteil*<sup>67</sup>. Darin entschied der EuGH, daß beschränkt einkommensteuerpflichtige Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten der EU, die ihr Einkommen als Arbeitnehmer ausschließlich oder fast ausschließlich, d. h. zu mehr als 90%, in Deutschland erzielen (insbes. sog. Grenzgänger), mit unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern gleichzustellen sind, wenn der Familiensitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat liegt. Insbesondere erfordert das Urteil die Anwendung des Splitting-Tarifs. In

64 BFH v. 4. 2. 1987 I R 252/83, BStBl. 1987, 682; BVerfG v. 24. 2. 1989 I BvR 519/87, HFR 1990, 42; Mitteilung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland an die Kommission der Europäischen Gemeinschaften v. 21. 3. 1996, S. 8.

65 BFH v. 4. 2. 1987 I R 252/83, BStBl. 1987 II, 682; auch in dieser Entscheidung (s. BFH v. 20. 4. 1988 I R 219/82, BStBl. 1990 II, 701, verwies der BFH den beschränkt Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses.

66 BFH v. 20. 4. 1988, a. a. O. (Fn. 65).

67 EuGH v. 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Roland Schumacker /J. FA Köln-Altstadt, RIW 1995, 336.

den entgegenstehenden Regelungen des deutschen Einkommensteuerrechts sah der EuGH eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, da die Anknüpfung an den Wohnsitz regelmäßig mit der Staatsangehörigkeit zusammenfalle, und damit einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsrecht für Arbeitnehmer nach Art. 48 EGV.

Der EuGH hat mit dem *Wielockx*-<sup>68</sup> und dem *Asscher*-Urteil<sup>69</sup> diese Rechtsprechung zu den Nichtdiskriminierungsgrundsätzen auf dem Gebiet der direkten Steuern fortgesetzt. Danach ist auch ein selbständig tätiger, beschränkt Steuerpflichtiger, der seinen Familienwohnsitz nicht in dem Mitgliedstaat hat, aus dem im wesentlichen seine Einkünfte stammen, unter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit der Art. 52 ff. EGV wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln.

Zudem relativiert der EuGH im *Asscher*-Urteil<sup>70</sup> die 90%-Grenze. M. E. erklärt er sie durch die Wiederholung der Aussagen des *Schumacker*-Urteils zwar insofern für EG-rechtskonform, als die 90%-Grenze als Abgrenzungskriterium für die Gewährung von Steuervergünstigungen herangezogen wird, die die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen betreffen. Andererseits aber verlangt der EuGH unabhängig von dieser Grenze im Bereich der Tarifbelastung sachliche Rechtfertigungsgründe, um den regelmäßig höheren Mindeststeuersatz beschränkt Steuerpflichtiger gegenüber dem Eingangssteuersatz unbeschränkt Steuerpflichtiger als nicht versteckte Staatsangehörigkeitsdiskriminierung zu verwerfen<sup>71</sup>. Damit verstärkt der EuGH eine Tendenz in seiner Rechtsprechung, wonach die Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zwar grundsätzlich EG-rechtskonform ist, an deren Begründung aber immer strengere Anforderungen unabhängig von der Ansässigkeit gestellt werden.

Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung des § 1 Abs. 3 EStG das *Schumacker*-Urteil in nationales Recht umgesetzt. Danach werden unter bestimmten Voraussetzungen (v. a. bei Überschreitung der 90%-Grenze) beschränkt Steuerpflichtige auf Antrag wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt<sup>72</sup>, d. h. es steht ihnen ebenso ein Körperschaftsteueranrechnungsanspruch zu. Durch die Infragestellung der 90%-Grenze im *Asscher*-Urteil besteht außerhalb des An-

68 EuGH v. 11. 8. 1995 – Rs. C-80/94, G. H. E. J. *Wielockx* ./ belgische Inspecteur der directe belastingen, DB 1995, 2147 mit Anm. *Saß*.

69 EuGH v. 27. 6. 1996 – Rs. C-107/94; P. H. *Asscher* ./ niederländische Staatssecretaris van Financiën, EuZW 1996, 502.

70 EuGH v. 27. 6. 1996, a. a. O. (Fn. 69).

71 Vgl. Anm. von *Kischel* zum *Asscher*-Urteil des EuGH v. 27. 6. 1996, IWB F. 11a (1996), 115, 124.

72 Die Gleichbehandlung nach § 1 Abs. 3 EStG wird – im Gegensatz zu § 1a EStG – unabhängig von der Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats gewährt.

wendungsbereichs des § 1 Abs. 3 EStG für beschränkt Steuerpflichtige das Problem der Verletzung der Freizügigkeit durch Versagung der Körperschaftsteueranrechnung weiter.

*b) Verletzung des freien Kapitalverkehrs (Art. 73b EG-Vertrag)*

Des weiteren ist die Frage aufgeworfen worden, ob es nicht mit Art. 73b EGV, also der Garantie der Freizügigkeit des Kapitalverkehrs innerhalb der EU kollidiere, wenn ein deutscher Anleger für eine Investition in deutsche Kapitalgesellschaften, etwa eine Anlage in deutsche Aktien eine Körperschaftsteueranrechnung erhalte, nicht aber, wenn er in eine ausländische Aktie investiere. Die Freizügigkeit des Kapitals innerhalb der EU werde unterlaufen, wenn die Investitionen mit demselben Kapital in eine in- oder ausländische Gesellschaft für den deutschen Anleger nach Steuern eine unterschiedliche Rendite erbringe<sup>73</sup>.

In diesem Sinne hat EU-Kommissar *Monti* in einem Schreiben an die Bundesregierung v. 31. 10. 1995<sup>74</sup> eine Änderung des deutschen Körperschaftsteuer-Anrechnungssystems gefordert. Insbesondere ist das deutsche Verfahren nach Ansicht der Kommission nicht durch Art. 73d Abs. 1 EGV gerechtfertigt, der es den Einzelstaaten erlaubt, „die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechtes anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort und Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt“, da in Abs. 3 derselben Vorschrift dieser Passus für unanwendbar erklärt wird, wenn diese Steuervorschriften „ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung“ oder „eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 73b darstellen“.

Die Bundesregierung hat sich indessen gegen diese Vorwürfe gewehrt<sup>75</sup>, und zwar im wesentlichen mit den Argumenten, daß die EU-Kommission diese Vorschriften falsch interpretiere, die deutschen Vorschriften durch Art. 73d EGV gedeckt seien, im übrigen aber, daß eine Diskriminierung gar nicht vorliege, weil bei Einbeziehungen aller Belastungen – auch der auf Unternehmensebene – der deutsche Anteilseigner trotz der Anrechnung nicht unbedingt besser stehe als der ausländische.

<sup>73</sup> Vgl. dazu *Rädler*, *StuW* 1996, 252.

<sup>74</sup> Mahnschreiben der EG-Kommission v. 31. 10. 1995 – SG (95) D/13623; vgl. auch Bericht in *capital*, Heft 4/1996, S. 159 ff.

<sup>75</sup> Mitteilung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland an die Kommission der Europäischen Gemeinschaften v. 21. 3. 1996; auch *Herzig/Dautzenberg* (DB 1997, 8, 14) sehen die bestehenden Ungleichbehandlungen nach Maßgabe des Wohnorts als durch Art. 73d EGV gedeckt an.

## 2. Harmonisierung des Körperschaftsteuerrechts in der EU

Die europäische Integration hat zu Problemen mit dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren geführt<sup>76</sup>. Diese seien durch das Beispiel eines in Deutschland ansässigen privaten Investors verdeutlicht, der Dividenden aus dem Inland und aus verschiedenen EU-Ländern bezieht und dabei sehr unterschiedlich besteuert wird<sup>77</sup>:

Erhält der Investor Dividenden aus dem Inland, so bekommt er zusätzlich zur Dividende als Zusatzvergütung ein Körperschaftsteuerguthaben in Höhe der von der ausschüttenden Gesellschaft bezahlten Körperschaftsteuer; das Guthaben beträgt 42,86% der Dividende (30% Ausschüttungsbelastung der ausgeschütteten 70% des Gewinns). Ähnliches gilt aufgrund der Sondervereinbarungen mit Frankreich auch für Dividenden aus Frankreich. Art. XXII Abs. 2 Buchst. (a) (bb) (i) DBA-Irland 1962 sieht eine pauschalierte Teilanrechnung von 18% der empfangenen Dividenden vor. Bei Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten wird lediglich die erhobene Kapitalertragsteuer von 15% angerechnet; für die jeweilige ausländische Körperschaftsteuer wird kein Körperschaftsteuerguthaben gewährt. Der Investor wird daher in seiner Entscheidung, in welchem Mitgliedstaat er investiert, durch die unterschiedlichen Anrechnungsmöglichkeiten beeinflusst.

Die Lösung der sich für den freien Kapitalverkehr (Art. 73b EGV) ergebenden Probleme (s. o. 1b) kann wohl nur in einer Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme innerhalb der EU erreicht werden.

Die Harmonisierung ist – abgesehen vom fehlenden Harmonisierungsauftrag im EG-Vertrag – erschwert durch die Vielfalt der in der EU geltenden Systeme:

Deutschland, Italien und seit 1992 auch Frankreich besitzen ein System der Vollarrechnung, Großbritannien ein ähnliches Verfahren, allerdings beschränkt auf etwa 70%; Griechenland behandelt Dividenden als abzugsfähige Betriebsausgaben, während die Niederlande und Luxemburg an der sog. klassischen Methode festhalten, d. h. volle Körperschaftsteuer und volle Einkommensteuer auf Dividenden.

Angesichts der Vielfalt der Systeme, der Kompliziertheit und nationalen Abgeschlossenheit des deutschen Vollarrechnungssystems sowie der Absicht der Niederlande und Luxemburgs, ihr klassisches System nicht aufzugeben, hat das deutsche Vollarrechnungssystem wohl keine Chance, als Harmonisierungsvorbild zu dienen.

Mit der Frage, wie eine Harmonisierung der unterschiedlichen Systeme innerhalb der EU gestaltet werden sollte, befaßte sich das von der EG-Kommission

<sup>76</sup> Zu den Vorschlägen für eine Steuerpolitik in der Europäischen Union, die von einer umfassenden Harmonisierung bis zu einem freien Wettbewerb der Steuersysteme reichen, vgl. allg. *Angela Mans*, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 1996, S. 331 ff.

<sup>77</sup> Beispiel nach *Radler*, *StuW* 1996, 252, 254.

eingesetzte *Ruding*-Komitee, das seinen Bericht 1992 vorgelegt hat<sup>78</sup>. Nach Auffassung des Komitees ist es kurzfristig weder möglich noch notwendig, ein gemeinsames EG-Körperschaftsteuersystem einzuführen. Dennoch haben sieben der acht Mitglieder des Komitees die Einführung eines von *Rädler/Blumenberg* entwickelten Körperschaftsteuersystems empfohlen. Da die Staaten mit klassischen Körperschaftsteuersystemen an diesen festhalten wollen, die Kommission von ihrem Vorschlag eines Teilanrechnungssystems mit Steuergutschrift wieder abgerückt ist und das System der Vollanrechnung weiter starken Vorwürfen ausgesetzt ist, sieht das von *Rädler/Blumenberg* entwickelte System vor, zu einem klassischen System mit ermäßigten Steuersätzen sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch der Gesellschafter zurückzukehren<sup>79</sup>.

Die Vorschläge lassen sich in folgenden Eckwerten zusammenfassen<sup>80</sup>:

- Einführung eines einheitlichen Körperschaftsteuersatzes i. H. v. höchstens 40%,
- Steuerfreiheit von Schachteldividenden in- und ausländischer Herkunft,
- Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems und statt dessen Erhebung einer Kapitalertragsteuer von maximal 25%<sup>81</sup>, um die Erklärung der Dividenden durch den Anteilseigner sicherzustellen (System der Steuerentlastung beim Anteilseigner),
- bei natürlichen Personen Besteuerung der Dividenden in- und ausländischer Herkunft mit dem halben Steuersatz, um eine pauschalierte Anrechnung zu simulieren.

#### D. Fazit

Mein Beitrag bestand nicht in einer Bestandsaufnahme mit anschließender Kritik, sondern im Versuch, das System des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens und die damit verbundenen Probleme kritisch zu beleuchten; dadurch entsteht möglicherweise der Eindruck einer zu kritischen Gesamtsicht.

78 Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992.

79 *Wrede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Vor § 27 KStG Anm. 19, m. w. N. zum Schrifttum zum *Ruding*-Reports.

80 *Rädler/Blumenberg*, Anhang 10 A zum Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung der Europäischen Kommission (*Ruding*-Ausschuß), BT-Drucks. 13/4138, S. 461; *Rädler*, DStJG 16 (1994), S. 277; *ders.*, DStR 1996, 1472; *ders.*, StuW 1996, 252.

81 Da der Gewinn bereits einer vollen Besteuerung unterlegen hat, schlägt *Rädler* (DStR 1996, 1472, 1474) vor, im Rahmen des fiskalisch Möglichen die Quellensteuer auf Dividenden auf 15% zu senken.

Daher möchte ich abschließend noch einmal betonen, was ich schon früher geäußert habe, daß ich nämlich das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren als einen großen Wurf betrachte, als eines der wenigen, wenn nicht überhaupt einzigen Gesetzgebungswerke im Ertragsteuerrecht der Nachkriegszeit, das eine umfassende geistige Durchdringung aufweist<sup>82</sup>.

Man mag eine gewisse „Tragik“ darin sehen, daß gerade das, was den Vorteil des Systems, nämlich seine Geschlossenheit, auch seine nationale Beschränkung ausmache, jetzt seine Unfähigkeit beweist, mit den Herausforderungen des europäischen Marktes fertig zu werden.

---

82 *Raupach*, a. a. O. (Fn. 51); *ders.* in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Bd. I, 1985, S. 231.



# Das Körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik –

(Korreferat)

Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*, Bonn

## *Inhaltsübersicht*

- I. Einführung
- II. Anrechnung der inländischen Körperschaftsteuer und ausschüttungsbedingte Gewinnminderung
  1. Grundsatz der Einmalbelastung des ausgeschütteten Gewinns mit einer deutschen Steuer vom Einkommen
    - a) Beseitigung der Doppelbelastung des Gewinns als einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung
    - b) Sicherstellung der Einmalbelastung des Gewinns
  2. Besonderheiten beim Erwerb von Kapitalanteilen durch bilanzierende Steuerpflichtige
    - a) Keine Steuerbelastung beim erwerbenden Anteilseigner aufgrund ausschüttungsbedingter Wertminderung
    - b) Keine Steuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft aufgrund Minderung und Anrechnung der Körperschaftsteuer
    - c) Einmalbelastung durch Erfassung der Anteilsveräußerung
  3. Steuerspargestaltungen
  4. Verbot der ausschüttungsbedingten Abschreibung erworbener Kapitalanteile auf ihren niedrigeren Teilwert (§ 50c EStG)
    - a) Erwerb vom nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner
    - b) Dividendenstripping beim Erwerb über die Börse
    - c) Erwerb außerhalb von §§ 17, 23 EStG
- III. Durchgeleitete Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, insbesondere innerhalb der EU
  1. Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach geltendem Recht beschränkt auf Körperschaften
  2. Durchleitung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bis zum letzten Anteilseigner
    - a) Gleichstellung von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft
    - b) Wegfall einengender Voraussetzungen
    - c) Technik der Durchleitung bei Anrechnungs- und Freistellungsmethode
    - d) Besonderheiten innerhalb der EU wegen der Freizügigkeit
  3. Steuerspargestaltungen
  4. Eine offene Frage

## I. Einführung

Nachdem Herr *Raupach* das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren umfassend illustriert und alle Tiefen und Untiefen dieses Rechtsgebiets beleuchtet hat, möchte ich nur zwei Punkte herausgreifen, die für den Fiskus von besonderer Bedeutung sind, indem ich die Frage stelle: Wie läßt sich die konsequente Anrechnung inländischer und ausländischer Körperschaftsteuer mit dem Prinzip der einmaligen Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen verbinden? Lassen Sie mich zum besseren Verständnis meiner Überlegungen zunächst ein paar grundlegende Bemerkungen zur Bedeutung der Körperschaftsteuer und ihrer Anrechnung machen.

Die Körperschaftsteuer ist die Steuer vom Einkommen, d. h. von den Vermögenszuwächsen der juristischen Personen und der ihnen gleichgestellten Rechtsgebilde. Sie ist deshalb wie die Einkommensteuer eine Personensteuer. Die Körperschaftsteuer rechtfertigt sich aus der rechtlichen Verselbständigung des Vermögens zu einer juristischen Person; sie unterwirft also nichtphysische Personen der Einkommensbesteuerung wegen ihrer besonderen Rechtsform. Zwischen dem Einkommen der Körperschaft und dem Einkommen der dahinterstehenden Mitglieder wird anknüpfend an das Zivilrecht auch steuerlich unterschieden.

Die Besonderheit der Anrechnung von inländischer oder ausländischer Körperschaftsteuer besteht nun darin, diese steuerliche Trennung zwischen dem Einkommen der Körperschaft und ihrer Mitglieder teilweise wieder aufzuheben: Aber nicht durch Zurechnung des gesamten Einkommens bei einer anderen Person wie in den Fällen der Organschaft (Konzernbesteuerung), sondern nur nach Maßgabe der Gewinnausschüttung durch Anrechnung der Steuer der ausschüttenden Person auf die Steuer der die Ausschüttung empfangenden Person.

## II. Anrechnung der inländischen Körperschaftsteuer und ausschüttungsbedingte Gewinnminderung

Die 1977 in Deutschland eingeführte Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer ausgeschütteter Gewinne stand von vornherein in Konkurrenz zu der durch die Ausschüttung bedingten Minderung des Werts der Anteile, wenn die ausgeschütteten Gewinne beim Erwerb der Anteile mitbezahlt worden waren. Sinn und Zweck des Anrechnungsverfahrens war nämlich lediglich die Beseitigung einer steuerlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne, nicht jedoch deren völlige steuerliche Freistellung.

## 1. Grundsatz der Einmalbelastung des ausgeschütteten Gewinns mit einer deutschen Steuer vom Einkommen

Das Einkommen, das als Gewinnausschüttung bezogen wird, soll im Ergebnis lediglich – aber auch zumindest – einmal mit einer deutschen Steuer vom Einkommen belastet sein. In dem typischen Beispielfall des Verhältnisses einer Kapitalgesellschaft zu ihrem Anteilseigner, der natürliche Person ist, soll an die Stelle der Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn die Einkommensteuer des Anteilseigners auf den Gewinnbezug treten.

Es geht dabei nicht um die Vermeidung einer juristischen Doppelbesteuerung, d. h. um das Problem der doppelten steuerlichen Erfassung derselben Einkünfte bei derselben Person, sondern um die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung desselben Einkommens bei verschiedenen Personen.

Es handelt sich demnach um eine interpersonale Betrachtung. Dasselbe Einkommen soll, auch wenn es bei verschiedenen Personen entsteht, insgesamt nur einmal von der Besteuerung erfaßt werden. Die Zulässigkeit einer Steuerentlastung durch Steueranrechnung bei verschiedenen Personen hängt deshalb zunächst davon ab, ob das Einkommen bei der die Steuer anrechnenden Person als identisch mit dem Einkommen der die Steuer (voraus-)entrichtenden Person angesehen werden kann. Außerdem muß die Frage beantwortet werden, bei welchen der in Betracht kommenden Personen das Einkommen endgültig zu belasten ist, welche anderen Personen mithin zu entlasten sind. Die Beantwortung dieser Fragen richtet sich nach dem Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit.

### *a) Beseitigung der Doppelbelastung des Gewinns als einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung*

Der Gewinn wird bereits bei seiner Entstehung innerhalb der Kapitalgesellschaft steuerlich erfaßt. Die Beseitigung der Körperschaftsteuer auf das an die Anteilseigner verteilte Einkommen der Kapitalgesellschaft und der Ersatz durch die Einkommensteuer des Anteilseigners geschieht dann in zwei Stufen.

Zunächst tritt bei der Kapitalgesellschaft an die Stelle der je nach Tarif unterschiedlichen Körperschaftsteuer auf das Einkommen die einheitliche ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuer (sog. Ausschüttungsbelastung) auf den ausgeschütteten Gewinn. Dies macht je nach tariflicher Vorbelastung eine Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer erforderlich. Dieser erste Schritt heißt Herstellung der Ausschüttungsbelastung.

Nach diesem vorbereitenden Schritt findet dann in einer zweiten Stufe die eigentliche Anrechnung der Körperschaftsteuer zwischen den verschiedenen Rechtspersonen statt. Die einheitliche Ausschüttungssteuer wird technisch wie

eine Kapitalertragsteuer beim Anteilseigner auf seine Einkommensteuer (oder Körperschaftsteuer) angerechnet. Aus diesem Grund wird das Körperschaftsteuerguthaben des Anteilseigners wie dessen eigenes Einkommen behandelt. Der vom Anteilseigner zu versteuernde Gewinn entspricht damit dem ausgeschütteten Gewinn der Kapitalgesellschaft vor Erhebung der Ausschüttungssteuer.

#### *b) Sicherstellung der Einmalbelastung des Gewinns*

Um die Einmalbelastung des Gewinns mit einer deutschen Steuer vom Einkommen sicherzustellen, spricht das Gesetz Anrechnungsverbote aus, wenn der Gewinnbezug beim Anteilseigner nicht von einer deutschen Steuer vom Einkommen erfaßt wird. Das gilt für Steuerausländer, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, ebenso wie für Körperschaften des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften, soweit sie keiner Steuerpflicht unterliegen. Dem deutschen Fiskus verbleibt dann die körperschaftsteuerliche Ausschüttungsbelastung zuzüglich einer etwaigen Kapitalertragsteuer.

## **2. Besonderheiten beim Erwerb von Kapitalanteilen durch bilanzierende Steuerpflichtige**

Die Unterscheidung zwischen der Besteuerung des Einkommens der Kapitalgesellschaft und desjenigen ihrer Anteilseigner führt dazu, daß – anders als bei Personengesellschaften – die Beteiligung als besonderes Wirtschaftsgut behandelt wird. Veränderungen des Werts der Beteiligung wirken sich also beim bilanzierenden Steuerpflichtigen unmittelbar auf seine Gewinnermittlung aus. Wird der Anteil an einer Kapitalgesellschaft veräußert, führt dies beim Veräußerer regelmäßig zu einem steuerpflichtigen Gewinn und beim Erwerber zu Anschaffungskosten.

#### *a) Keine Steuerbelastung beim erwerbenden Anteilseigner aufgrund ausschüttungsbedingter Wertminderung*

Bezahlt der Erwerber der Anteile im Kaufpreis offene Rücklagen der Kapitalgesellschaft und werden diese Rücklagen anschließend an ihn ausgeschüttet, so kommt es zu einer ausschüttungsbedingten Wertminderung seiner Anteile. Diese Wertänderung kann der Anteilseigner durch eine ausschüttungsbedingte Abschreibung seiner Anteile auf ihren niedrigeren Teilwert Rechnung tragen. Damit steht dem Ertrag aus der Gewinnausschüttung ein gleich hoher Aufwand gegenüber, so daß im Ergebnis ein Gewinnbezug vermieden wird. Eine Steuerbelastung des Anteilseigners tritt nicht ein.

*b) Keine Steuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft aufgrund Minderung und Anrechnung der Körperschaftsteuer*

Die von der Kapitalgesellschaft erhobene Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn wird durch Minderung bei der Gesellschaft und Anrechnung beim Anteilseigner zurückerstattet. Obwohl keine Einkommensteuer eines Anteilseigners an die Stelle der Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft tritt, wird das Anrechnungsverfahren durchgeführt. Die Folge ist eine Doppelentlastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners mit dem Ergebnis einer Nichtbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns.

*c) Einmalbelastung durch Erfassung der Anteilsveräußerung*

Der Fiskus kommt zu seinem Recht nur durch die steuerliche Erfassung der Anteilsveräußerung. Wird das Entgelt für die später ausgeschütteten offenen Rücklagen als Ertrag des Veräußerers zur Einkommensbesteuerung herangezogen, ist die Nichtbesteuerung der Dividende beim Erwerber gerechtfertigt. Es verbleibt bei der einmaligen Belastung mit einer deutschen Steuer vom Einkommen. Denn der Gewinn des Anteilsveräußerers ist identisch mit den Rücklagen der Kapitalgesellschaft und der daraus gespeisten Gewinnausschüttung an den Anteilserwerber.

### **3. Steuerspargestaltungen**

Wird die Anteilsveräußerung dagegen nicht der deutschen Einkommensbesteuerung unterworfen, kommt es zu einer Keimbelastung des ausgeschütteten Gewinns. Das entsprechende Einkommen wird im Ergebnis weder bei der Kapitalgesellschaft noch beim Anteilseigner, und zwar weder beim veräußernden noch beim erwerbenden Anteilseigner, von einer deutschen Steuer erfaßt. Diese Rechtslage läßt sich durch verschiedene Steuerspargestaltungen ausnutzen.

Unter den Anteilseignern, die ihre Beteiligungen im Privatvermögen halten, wird beispielsweise ein Quartett ( $4 \times 25\%$ ) gebildet, um eine Erfassung der Veräußerungsgewinne durch § 17 EStG zu verhindern. Anschließend werden die Anteile an Dritte, eventuell an eine zweite Kapitalgesellschaft mit denselben Beteiligten, verkauft, die dann ihrerseits bei der Gewinnausschüttung eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung geltend macht. Durch die Verkaufserlöse gelangen die privaten Anteilseigner steuerfrei in den Genuß der Bruttodividende und zwar zuzüglich des Körperschaftsteuerguthabens. Es ist nämlich davon auszugehen, daß in dem Kaufpreis auch das Anrechnungsguthaben vom Erwerber an die Veräußerer der Anteile übertragen wird.

Das gleiche Ergebnis kann statt durch Gewinnausschüttung auch durch Liquidation der Kapitalgesellschaft und Auskehrung ihres Vermögens an den neuen Anteilseigner erzielt werden. Die Liquidation der Kapitalgesellschaft und die anschließende Übertragung ihres Vermögens auf die neue Gesellschaft führt, soweit der Wert des Vermögens das Nennkapital übersteigt, zu Einkünften aus Kapitalvermögen mit Anrechnung der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner. Soweit mit der Vermögensübertragung das Nennkapital zurückgezahlt wird, kommt es zu einem Veräußerungsverlust des Anteilseigners aufgrund seiner höheren Anschaffungskosten. Den positiven Einkünften stehen also gleich hohe negative Einkünfte gegenüber, so daß der Anteilseigner auch bei dieser Gestaltung im Ergebnis keiner Einkommensbesteuerung unterliegt.

Mit Beschluß vom 3. 2. 1993 (BStBl. II S. 426) hat es der BFH für ernsthaft zweifelhaft gehalten, ob und unter welchen Voraussetzungen die Veräußerung von GmbH-Anteilen zum Zwecke der Liquidation der GmbH durch die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter einen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO darstellt. Das Problem einer Anwendung des § 42 AO liegt darin, daß der steuerliche Vorteil letztlich dem Anteilsveräußerer zugute kommt, während die Gestaltung zumindest auch vom Erwerber der Anteile vorgenommen wird.

#### **4. Verbot der ausschüttungsbedingten Abschreibung erworbener Kapitalanteile auf ihren niedrigeren Teilwert (§ 50c EStG)**

Um die für den deutschen Fiskus unerwünschten Folgen einer Keimnalbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu vermeiden, verbietet § 50c EStG in Fällen des Anteilserwerbs, in denen der Veräußerungsgewinn nicht von einer deutschen Steuer vom Einkommen erfaßt wird, grundsätzlich eine ausschüttungsbedingte Gewinnminderung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Anteilserwerb. Aus der Sicht des deutschen Fiskus ist es nicht gerechtfertigt, daß der mit dem Veräußerungsgewinn nichtanrechnungsberichtigte Anteilsveräußerer die Anrechnung der Körperschaftsteuer mittelbar über den Veräußerungspreis vom anrechnungsberechtigten Anteilserwerber erhält, wenn er mit dem Veräußerungsgewinn keiner deutschen Steuer vom Einkommen unterliegt.

##### *a) Erwerb vom nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner*

Der Hauptanwendungsfall des Abschreibungsverbots ist der Anteilserwerb eines anrechnungsberechtigten Anteilseigners von einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner. Denn der nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner unterliegt im Regelfall mit dem Veräußerungsgewinn keiner deutschen Steuer vom Einkommen (Ausnahme: § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG); er ist nämlich gerade deshalb nicht zur Anrechnung berechtigt, weil er von der deutschen Einkom-

mensbesteuerung nicht erfaßt wird. Dieser Fall ist in § 50c Abs. 1 EStG geregelt.

### *b) Dividendenstripping beim Erwerb über die Börse*

Der Aktienwerb von nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern über die Börse war zunächst vom Verbot der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung ausgenommen. Das verführte zum Dividendenstripping. Das Körperschaftsteuerguthaben wurde vom Nichtanrechnungsberechtigten durch Verkauf der Aktien über die Börse realisiert. Eine erwerbende inländische Bank beispielsweise hatte aufgrund der Teilwertabschreibung auf die Aktien keinerlei steuerliche Nachteile.

Durch Artikel 1 des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (StMBG) vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310; BStBl. 1994 I S. 50) wurde deshalb in § 50c EStG ein neuer Absatz 10 geschaffen. Danach ist bei Börsengeschäften die Abschreibung der Aktien auf einen niedrigeren Teilwert beim Erwerber in den Fällen ausgeschlossen, in denen entweder zwischen seinem Erwerb und der Weiterveräußerung der Aktien nicht mindestens zehn Tage liegen und der Gewinnverwendungsbeschluß der ausschüttenden AG in diesen Zeitraum fällt oder entsprechende Aktien zu Bedingungen rückveräußert werden, wonach das Kursrisiko begrenzt ist, oder die Gegenleistung für den Anteilserwerb in der Verpflichtung zur Übertragung nichtdividendenberechtigter Aktien besteht. Dies gilt zwar alles nur beim Erwerb vom Nichtanrechnungsberechtigten. Dem Erwerber obliegt aber der Nachweis, daß er von einem Anrechnungsberechtigten erworben hat.

### *c) Erwerb außerhalb von §§ 17, 23 EStG*

Nach dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 war außerdem vorgesehen, an § 50c EStG einen neuen Absatz 11 anzufügen, wonach der Erwerb von Anteilen, die der Veräußerer im Privatvermögen gehalten hat, den Erwerber ebenfalls nicht zur ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung berechtigt, wenn die Veräußerung nicht die Voraussetzungen des § 23 oder des § 17 EStG erfüllt. Damit sollten Gestaltungsmodelle verhindert werden, durch die Gewinne von Kapitalgesellschaften letztlich steuerfrei vereinnahmt werden können. Es geht dabei um Veräußerungen nicht wesentlicher Beteiligungen im Privatvermögen außerhalb der sechsmonatigen Spekulationsfrist. Auch hier ist der Veräußerer mit dem Veräußerungsgewinn nicht steuerpflichtig und deshalb insoweit auch nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigt. Der Regierungsvorschlag ist aber bisher nicht Gesetz geworden.

### III. Durchgeleitete Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, insbesondere innerhalb der EU

Wirft man bei der Frage der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften einen Blick über die Landesgrenzen, so kommt zusätzlich die Frage der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ins Blickfeld. Aus der Sicht des Anteilseigners macht es keinen Unterschied, ob die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne durch die Belastung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit deutscher Körperschaftsteuer oder einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischer Körperschaftsteuer zustande kommt. Ihn interessiert allein der ihm nach Steuern verbleibende Gewinn. Er wird deshalb für ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften statt einer Mehrfachbelastung nicht nur die nationale, sondern auch die internationale Einmalbelastung für gerecht halten.

Aus dem Blickwinkel des jeweiligen Gläubigers der Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer kommt allerdings ein weiteres Problem hinzu. Es geht um die Verteilung der Steuern auf ausgeschüttete Gewinne zwischen den in Betracht kommenden Steuerfiskalen. Hierfür ist entscheidend, welcher Steuergläubiger auf seinen Anspruch verzichtet, um die Mehrfachbelastung des ausschüttenden Gewinns mit Steuern verschiedener Staaten zu vermeiden. Besondere Bedeutung hat diese Frage innerhalb der EU, die mittlerweile zu einem Binnenmarkt zusammengewachsen ist. Verstärken werden sich die Forderungen nach abgestimmten Steuerregelungen im europäischen Binnenmarkt, wenn in der EU eine einheitliche Währung gilt.

#### 1. Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach geltendem Recht beschränkt auf Körperschaften

Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne bei der Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern durch den Sitzstaat der Kapitalgesellschaft und den Wohnsitzstaat des Anteilseigners wird regelmäßig durch besondere Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) beseitigt. Dabei ist zwischen dem Fall einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischem Anteilseigner und dem Fall einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischem Anteilseigner zu unterscheiden.

Im Fall von inländischen Anteilseignern einer ausländischen Kapitalgesellschaft gibt es grundsätzlich zwei Methoden zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, nämlich die Freistellungsmethode und die Anrechnungsmethode. Der Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) folgen die meisten deutschen DBA; die Anrechnungsmethode (beschränkt auf die Höhe der deutschen Steuer) ist demgegenüber die Ausnahme. Im Verhältnis



zu Nicht-DBA-Staaten sieht § 26 Abs. 2 KStG dagegen die Anrechnungsmethode vor.

Vorausgesetzt wird für die Vermeidung der internationalen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden beim inländischen Empfänger grundsätzlich, daß der Empfänger eine Körperschaft ist, die eine Schachtelbeteiligung (10%) hält, nach § 26 Abs. 2 KStG auch, daß die Erträge aus sog. aktiven Tätigkeiten stammen. In Ausnahmefällen wird die ausländische Körperschaftsteuer nicht nur aus der Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft, sondern sogar der Enkelgesellschaft angerechnet (§ 26 Abs. 5 KStG). Beteiligungen von Körperschaften unterhalb der Schachtelgrenze oder Beteiligungen natürlicher Personen kommen aber nicht in den Genuß weder der Freistellung von der inländischen Körperschaftsteuer noch der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer.

Im Fall einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischem Anteilseigner verbleibt es bei der inländischen Ausschüttungsbelastung zuzüglich einer etwaigen Kapitalertragsteuer. Durch das Verbot der Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer werden ausländische Anteilseigner mit nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern im Inland gleichgestellt.

## **2. Durchleitung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bis zum letzten Anteilseigner**

Da sich deutsche Konzerne heute vielfach im Ausland über Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten engagieren und einen Großteil ihrer Gewinne dort und nicht mehr im Inland erwirtschaften, stellt sich unter Standortgesichtspunkten die Frage, ob die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer über die inländische Dachgesellschaft bis zu der natürlichen Person durchgeleitet werden kann, die letztlich die Anteile an der entsprechenden deutschen Publikumsgesellschaft unmittelbar oder auch mittelbar hält. Bisher unterliegt ein solcher Anteilseigner der deutschen Einkommensbesteuerung unabhängig davon, ob und inwieweit die ausgeschütteten Gewinne im Ausland körperschaftsteuervorbelastet sind. Die Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung auf der Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft wird infolge der Herstellung der Ausschüttungsbelastung ohne Berücksichtigung der ausländischen Steuer bei einer Ausschüttung an den Anteilseigner nicht an ihn durchgeleitet.

Mit einer durchgeleiteten Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer würden nicht nur die nationale, sondern auch die internationale Einmalbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften gewährleistet. Allerdings ergeben sich hier gewisse Anforderungen aus den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Praktikabilität des Steuerverfahrens. Das

Prinzip der Einmalbelastung mit deutscher Steuer würde insoweit im wesentlichen zugunsten eines Prinzips der internationalen Einmalbelastung aufgegeben.

*a) Gleichstellung von unmittelbar und mittelbarer Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft*

Leitet man die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bis zum letzten Anteilseigner der inländischen Holdinggesellschaft durch, so darf man dem Anteilseigner, der die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar hält, aus Gründen der Gleichbehandlung nicht schlechter stellen. Auch ihm müßte die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer gewährt werden. Andernfalls wäre er gezwungen, seine Beteiligung nicht direkt, sondern über den Umweg einer inländischen Holding zu halten. Gleiches muß für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften gelten, die über eine Personengesellschaft gehalten werden.

*b) Wegfall einengender Voraussetzungen*

Das Gleichbehandlungsgebot würde es auch nahelegen, auf einengende Voraussetzungen wie eine bestimmte Beteiligungshöhe (Schachtelprivileg) zu verzichten. Bei einer reinen Durchführung des Prinzips der internationalen Einmalbesteuerung müßten alle ausländischen Körperschaftsteuervorbelastungen eliminiert werden. Das würde voraussetzen, daß auch die Belastung mit ausländischer Körperschaftsteuer bei der Enkel-, Urenkel- usw. Gesellschaft zu ermitteln und anzurechnen wäre. Eine derartige Ausweitung des Anrechnungsanspruchs könnte aber beim besten Willen nicht, und zwar weder verwaltungsmäßig noch fiskalisch, verkraftet werden.

*c) Technik der Durchleitung bei Anrechnungs- und Freistellungsmethode*

Technisch sollte die ausländische Vorbelastung durch Einbeziehung in die Ausschüttungsbelastung berücksichtigt werden. Nach einer neuen Fassung des § 27 Abs. 2 KStG im Entwurf des StandOG war vorgesehen, auch ausländische Körperschaftsteuer bis zur Höhe von  $\frac{1}{7}$  der Vermögensmehrung aus den ausländischen Einkünften zur Tarifbelastung zu rechnen. Anknüpfend an § 26 Abs. 1, 2 und 5 KStG wurde unter ausländischer Körperschaftsteuer in diesem Sinne verstanden: Die Körperschaftsteuer auf Gewinne ausländischer Betriebsstätten, die Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften sowie die Körperschaftsteuer ausländischer Tochter- und Enkelgesellschaften. Für unmittelbare Beteiligungen im Ausland war hingegen eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht geplant. Die Neuregelung scheiterte am Widerstand der Länder im Gesetzgebungsverfahren.

*d) Besonderheiten innerhalb der EU wegen der Freizügigkeit*

Innerhalb der EU ist es bisher nicht zu einer Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme gekommen. Deshalb ist auch die Frage der Anrechnung der Körperschaftsteuer über die Grenze noch nicht gemeinschaftsrechtlich geregelt. Dennoch gelten auch für die Besteuerung die Regeln der Artikel 52, 59, 73 B des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und den freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehr innerhalb der EU.

*aa) Grundsatz des freien Kapitalverkehrs (Sicht der Kapitalgesellschaft)*

Aus der Sicht der Kapitalgesellschaft wäre es in einem Mitgliedstaat, der inländische Körperschaftsteuer anrechnet, wünschenswert, daß er als Wohnsitzstaat des Anteilseigners auch ausländische Körperschaftsteuer anrechnet. Danach müßte der Sitzstaat des Anteilseigners von der ausländischen Körperschaftsteuer entlasten. Eine solche Regelung gibt es zur Zeit in Italien. Dem entsprach zumindest teilweise der Vorschlag einer durchgeleiteten Anrechnung. Die Körperschaftsteuer verbliebe dabei dem Mitgliedstaat, in dem der ausgeschüttete Gewinn erwirtschaftet worden ist. Eine solche Forderung könnte aber nicht auf den Grundsatz eines freien Kapitalverkehrs innerhalb der EU gestützt werden. Denn es läßt sich nicht feststellen, daß die wirtschaftliche Doppelbesteuerung über die Grenze – die bei allen grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen unabhängig vom jeweiligen Körperschaftsteuersystem auftritt – den Kapitalverkehr behindert.

*bb) Grundsatz der Niederlassungsfreiheit (Sicht des Anteilseigners)*

Aus der Sicht des unternehmerisch tätigen Anteilseigners sollte nach dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU ein Staat, der seinen Steuerbürgern seine Körperschaftsteuer anrechnet, seine Körperschaftsteuer auch den Steuerbürgern und Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten anrechnen. Danach müßte der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft von seiner Körperschaftsteuer auch im Ausland entlasten. Eine solche Regelung praktiziert zur Zeit Frankreich gegenüber Deutschland. Ihr entspräche die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer über die Grenze z. B. nach Frankreich. Eine derartige Anrechnung für Ausländer könnte allerdings auch als Beihilfe zur Förderung des Absatzes inländischer Aktien im Ausland mißverstanden werden.

*cc) Widersprüchliche Ergebnisse*

Der Gesichtspunkt der Freizügigkeit von Personen und Kapital innerhalb der EU führt also nicht zu einer eindeutigen Antwort auf die Frage nach der

Anrechnung von Körperschaftsteuer über die Gemeinschaftsgrenzen. Treten Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer und Vergütung von inländischer Körperschaftsteuer über die Grenze nebeneinander, kann es sogar zu einer Keimbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften innerhalb der Gemeinschaft kommen. Es bleibt also nur der Weg einer gemeinschaftlichen Regelung des Körperschaftsteuerproblems, die den Grundsatz der gemeinschaftlichen Einmalbelastung unter allen Umständen wahren müßte. Es gibt bisher keinen Vorschlag der Europäischen Kommission zur Regelung dieser Frage; er würde wohl auch ein harmonisiertes Körperschaftsteuersystem voraussetzen.

### 3. Steuerspargestaltungen

Führt Deutschland einseitig eine Regelung zur durchgeleiteten Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ein, besteht die Gefahr von Steuerspargestaltungen zu Lasten des deutschen Steuerfiskus. Ausländer könnten beispielsweise ihre Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in eine deutsche Holdinggesellschaft einlegen und die von ausländischer Körperschaftsteuer entlasteten Gewinne mittels Gesellschafter-Fremdfinanzierung – in den Grenzen des § 8a KStG – wiederum ins Ausland zurückholen. Der von der Körperschaftsteuer entlastete Gewinn ließe sich unter Umständen auch durch steuerfreie Veräußerung der Beteiligung realisieren.

### 4. Eine offene Frage

Fast 20 Jahre nach Einführung der Vollanrechnung der Körperschaftsteuer in Deutschland hat die Europäische Kommission in einem Schreiben an die Bundesregierung die Auffassung vertreten, die Vorschriften des deutschen KStG und EStG, die eine Anrechnung nur der Körperschaftsteuer einer deutschen Kapitalgesellschaft auf die Steuer eines inländischen Anteilseigners vorsehen, seien mit den Bestimmungen des EG-Vertrages über den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU nicht zu vereinbaren. Die Europäische Kommission ist der Ansicht, die Nichtanrechnung der Körperschaftsteuer, die von den Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten erhoben worden ist, bei einem in Deutschland ansässigen Gesellschafter und die sich daraus ergebenden Belastungsunterschiede im Vergleich zur Anrechnung der Körperschaftsteuer deutscher Gesellschaften behindere den freien Kapitalverkehr (Artikel 67, jetzt 73 B). Zugleich werde die Niederlassungsfreiheit (Artikel 52, 58) beeinträchtigt, weil das deutsche Steuersystem es dadurch ausländischen Kapitalgesellschaften erschwere, Eigenkapital bei Inländern zu plazieren.

Die Bundesregierung hat dem widersprochen. Der EG-Vertrag schreibt innerhalb der EU kein bestimmtes Körperschaftsteuersystem vor. Die Mitgliedstaaten sind also bei der Wahl ihres Körperschaftsteuersystems (klassisches System, Teilanrechnung, Vollanrechnung, Steuerbegünstigung ausgeschütteter Gewinne in anderer Form) völlig frei. Im übrigen treten bei einem für die Fragen der Freiheit des Kapitalverkehrs notwendigen Vergleich der effektiven Steuerbelastung, der die Gesamtsteuerlast einbezieht, auf der Ebene des Anteilseigners keine wesentlichen Belastungsunterschiede auf, gleichgültig, ob er Dividenden aus dem In- oder Ausland bezieht. Auch die Freiheit der Niederlassung ist nicht berührt, da alle im Ausland ansässigen Unternehmen, unabhängig davon, in welcher Form sie in Deutschland tätig werden (Betriebsstätte, Tochtergesellschaft), Anspruch auf Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer haben. Außerdem ist nicht klar, welchem System der grenzüberschreitenden Berücksichtigung der Körperschaftsteuerbelastung der Vorzug gegeben werden soll, dem der Erstattung über die Grenze oder dem der durchgeführten Anrechnung.

Es bleibt abzuwarten, ob sich in Zukunft der Europäische Gerichtshof mit den Fragen der grenzüberschreitenden Berücksichtigung der Körperschaftsteuerbelastung innerhalb der Europäischen Union befassen muß. Hiermit ließe sich eine Harmonisierung auf diesem Gebiet aber nicht erzwingen. Eine einheitliche Handhabung innerhalb der Europäischen Union wird die Europäische Kommission nur erreichen, wenn sie dem Ministerrat Vorschläge macht, die von den Regierungen der Mitgliedstaaten einstimmig gebilligt werden können. Nur ein solches Vorgehen entspricht dem EG-Vertrag.

---

## Diskussion

zu den Referaten von *Dr. Heinz-Jürgen Pezzer*,  
*Prof. Dr. Arndt Raupach* und *Viktor Sarrazin*

Leitung  
*Dr. Adalbert Uelner*

*Dr. Uelner:*

Ich schlage vor, daß wir die Diskussion strukturieren. Erstens ist die Rechtfertigung der Körperschaftsteuer zu diskutieren, also das Referat von Herrn Pezzer unter die Lupe zu nehmen. Zweitens müssen wir uns mit dem Anrechnungsverfahren unseres geltenden Körperschaftsteuerrechts befassen. Drittens

geht es um Sonderprobleme. Lassen Sie mich einleitend kurz folgendes sagen: Das geltende Körperschaftsteuerrecht ist jetzt genau 20 Jahre in Kraft. Es trat am 1. 1. 1977 in Kraft. Die Körperschaftsteuerreform 1977 brach mit dem klassischen System, das bis dahin galt – wenn auch mit ermäßigtem Steuersatz auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft – und konstituierte ein Vollanrechnungsverfahren. Ziele der Körperschaftsteuerreform 1977 waren erstens, die Rechtsformneutralität und damit die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung zu verbessern; thesaurierte, also unmittelbar wieder im Wettbewerb eingesetzte Gewinne einer Kapitalgesellschaft sollten mit demselben Steuersatz belastet werden wie Gewinne einer Personengesellschaft, die, soweit eine Wettbewerbssituation mit Kapitalgesellschaften gegeben ist, bei den Gesellschaftern typischerweise mit dem höchsten Spitzensteuersatz der Einkommensteuer belastet sind. Zweitens sollte der Interessengegensatz zwischen Großaktionären und Kleinaktionären, der in einem klassischen System vorhanden ist, eingeebnet werden. In einem klassischen System mit relativ niedrigem Körperschaftsteuersatz und relativ hohem Einkommensteuersatz sind Großaktionäre typischerweise nicht an einer Ausschüttung interessiert, während Kleinaktionäre die Ausschüttung bevorzugen. Und drittens sollten durch Förderung der Ausschüttung die Voraussetzungen für eine breitere Vermögensbildung der Bevölkerung durch Aktienbesitz geschaffen werden. Eine Reihe von renommierten deutschen Großunternehmen, ich erinnere an Thyssen, Siemens usw., haben tatsächlich damals die Zahl der Arbeitnehmeraktionäre vervielfacht. Schließlich sollte der Kapitalmarkt durch Begünstigung von Ausschüttungen gefördert werden. Die Anteilseigner sollten die empfangenen Ausschüttungen dort wieder anlegen können, wo sie es für am günstigsten ansahen. Der Kapitalmarkt sollte also stärker nach marktwirtschaftlichen Prinzipien funktionieren können. Nach meiner Erinnerung war es *Karl Schiller*, der damals gesagt hat: „Die Unternehmensgewinne müssen dem rauhen Wind des Kapitalmarkts ausgesetzt werden“, also: Förderung der Ausschüttung und relative Benachteiligung der Thesaurierung. Nach den Grundsatzfragen müssen wir uns mit dem Anrechnungsverfahren befassen. Und der dritte Komplex, den wir diskutieren sollten, sind die Sonderprobleme, von denen Herr Prof. *Raupach* eine Reihe angesprochen und zu denen auch Herr *Sarrazin* Stellung genommen hat, einschließlich der Europa-Tauglichkeit.

*Prof. Dr. Lang:*

Nach meiner Überzeugung muß die Körperschaftsteuer bzw. Unternehmenssteuer vom Standpunkt des Anteilseigners aus gerechtfertigt werden. Die entscheidenden Fragen wirft die Sicht des Anteilseigners auf. So stellt sich das Problem der Doppelbelastung erst, wenn an den Anteilseigner ausgeschüttet wird. Auch die Probleme der Rechtsformabhängigkeit oder Rechtsformneu-

tralität entfalten sich aus der Sicht des Anteilseigners; es macht einen großen Unterschied, ob der Investor sein Einkommen über ein Personenunternehmen oder über eine Kapitalgesellschaft erwirtschaftet. Die Schlußfolgerungen von Herrn *Raupach* zielen zutreffend auf die Situation des Anteilseigners ab.

So ist auch die internationale Verwirklichung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung von Anteilseignern aus zu beantworten. Hierzu stellt sich die von Herrn *Sarrazin* besonders hervorgehobene Kernfrage, welche Steuerfolgen mit der rechtlichen Verselbständigung eines Unternehmens gerechtfertigt werden können. Die rechtliche Verselbständigung des Unternehmens begründet eigenes Einkommen des Unternehmens. Demgegenüber bestimmen lediglich die Gewinnausschüttungen und der durch Veräußerung realisierte Anteilswert das Einkommen des Anteilseigners. Deshalb ist die Teilhabersteuer nicht zu verwirklichen, weil bei Kapitalgesellschaften Einkommen entsteht, das den Anteilseignern weder rechtlich noch wirtschaftlich zugeordnet werden kann. So basiert die Rechtfertigung der Körperschaftsteuer zunächst zutreffend auf der rechtlichen Verselbständigung des Unternehmens. Der Anteilseigner und seine Steuerbelastung darf dabei aber nicht aus dem Blickfeld geraten; daher überzeugt das Konzept von Herrn *Pezzer*, der Körperschaftsteuer Vorauszahlungsfunktion zuzuweisen.

Wie schwierig es aber ist, die Körperschaftsteuer mit der rechtlichen Verselbständigung des Unternehmens zu rechtfertigen, zeigt der Blick auf die steuerliche Behandlung von Verlusten. Grundsätzlich können Verluste von Personenunternehmen mit positiven Einkünften des Anteilseigners verrechnet werden. Bei Körperschaftsteuersubjekten ist dies nicht möglich. Herr *Uelner*, Sie haben sich intensiv mit dem Grenzfall der Publikumpersonengesellschaft befaßt. Es handelt sich um den Fall eines Personenunternehmens, in dem der Anteilseigner infolge der Haftungsbegrenzung nicht durch den Unternehmensverlust wirtschaftlich belastet ist. Wenn dann der Verlust steuerlich gleichwohl anerkannt wird, ergeben sich Fehlentwicklungen des Steuerrechts, die mit einem § 15a EStG korrigiert werden müssen. Derartige Fehlentwicklungen zeigen, daß das Einkommen des Anteilseigners realitätsgerecht im Verhältnis zum Unternehmenseinkommen zu bestimmen ist, was in einem Dualismus Einkommensteuer und rechtsformneutraler Unternehmensteuer am besten verwirklicht werden kann.

Abweichend von *Klaus Tipke* gehe ich von der Leistungsfähigkeit des Anteilseigners aus und erachte daher unter Leistungsfähigkeitsaspekt ein Anrechnungsverfahren als unabdingbar. Herr *Pezzer*, Sie haben ja sehr ausführlich die Rechtfertigung aus der Sicht der Gesellschaft beurteilt. Sind Sie aber nicht auch der Auffassung, daß letztlich immer die Rechtfertigung aus der Sicht des Anteilseigners entscheidet, weil sich letztlich alle Fragen der gleichmäßigen

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf den Menschen und Bürger beziehen?

*Dr. Uelner:*

Meine Frage an Herrn *Pezzer*: Ist das, was Herr Prof. *Lang* dargelegt hat, nicht nur ein Scheingegensatz? Die Körperschaftsteuer ist im Vollanrechnungsverfahren nur eine temporäre Steuer. In einem geschlossenen System wird letztlich alles auf die Einkommensteuerbelastung des Anteilseigners zurückgeführt. Solange die Körperschaftsteuer wirkt, ist eine eigene Leistungsfähigkeit im Wettbewerb für die Körperschaft anzunehmen und zwar mindestens hinsichtlich der Gewinne, die nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet werden.

Also: eigene Leistungsfähigkeit solange nicht ausgeschüttet wird, aber letztlich Körperschaftsteuer nur als temporäre Steuer.

*Dr. Pezzer:*

Ich will nicht gerade von Scheinproblem sprechen, sondern es ist wohl eine unterschiedliche Formulierung für Ansätze, die sehr nah beieinander liegen. Es ist richtig, daß der Ansatz vom Anteilseigner her gesehen werden kann. Herr Prof. *Lang* sagte schon zutreffend, daß die Teilhabersteuer daran scheitert, daß die thesaurierten Gewinne nicht zurechenbar sind. Selbst wenn wir die Körperschaftsteuer nur als Vorauszahlungsteuer auf die Kapitaleinkünfte des Anteilseigners verstehen wollten – das kann man prinzipiell tun, weil ja mindestens theoretisch jedenfalls spätestens im Fall der Liquidation alles angerechnet werden soll –, gibt es Verwerfungen. Man muß sehen, daß Unternehmen über viele Generationen hinweg bestehen und es unrealistisch wäre, bei Daimler Benz oder bei sonstigen Großkonzernen zu sagen, die thesaurierten Gewinne gibt es zwar, aber das ist ja alles nur vom Anteilseigner her zu sehen, denn wenn jemals liquidiert wird, wird alles ja angerechnet. Man muß sich für die Zeit der Thesaurierung die Frage stellen, wie man da die Besteuerung rechtfertigt, und das kann man wohl nur, indem man eine eigene Leistungsfähigkeit des Unternehmens annimmt. Ich glaube, das sieht Herr *Lang* in der Sache genauso. Zum Schwur kommt es eigentlich bei der Frage „soll eine Anrechnung stattfinden oder nicht“. *Klaus Tipke* hat sich in der Tat nur auf das Unternehmen konzentriert. Ob am Ende beim Anteilseigner angerechnet wird oder nicht, ist ihm sozusagen egal. Er verselbständigt den Gedanken der Sonderleistungs- oder der Leistungsfähigkeit des Unternehmensträgers so, daß die Frage der Anrechnung völlig von sekundärer Bedeutung ist. Der Auffassung bin ich nicht. Zumal wenn man die Unternehmensteuer breiter anlegen will, muß sie letztendlich beim Empfänger der Ausschüttung, beim einzelnen Steuerpflichtigen, angerechnet werden.



*Prof. Dr. Raupach:*

Ich stimme dem, was Herr *Lang* gesagt hat, voll zu. Im Grunde kann ich für das Anrechnungsverfahren auch Herrn *Uelner* zustimmen, nur ist gerade das Anrechnungsverfahren in Frage zu stellen. Es ist zwar zutreffend, daß man eine Rest-Leistungsfähigkeit konstruieren kann, denn was beim Gesellschafter die Leistungsfähigkeit nicht erhöht, weil er über die der Einkünfteerzielung dienende Leistung nicht disponieren kann, muß dann eben wohl oder übel bei der Körperschaft erfaßt werden. Das würde aber überhaupt nicht bedeuten, daß man, wie Herr *Lang* gesagt hat, nicht auch bei Personengesellschaften mindestens im Falle des Haftungsausschlusses ebenso verfahren könnte oder müßte. Wir wissen, daß es viele Staaten gibt, die Kommanditgesellschaften oder mindestens deren Kommanditisten der Körperschaftsteuer unterwerfen. Ich habe das schon lange vorgeschlagen; allerdings können Sie das in Deutschland nach unserem Anrechnungsverfahren nicht machen, weil es zu kompliziert ist. Ich würde die Körperschaftsteuer nicht gerne aus der Sicht des Anrechnungsverfahrens rechtfertigen, sondern es läßt sich vielmehr nur rechtfertigen hinsichtlich der nicht ausgeschütteten Gewinne. Im übrigen muß ich dann fragen, was mit den ausgeschütteten Gewinnen ist und da gebe ich Herrn *Lang* völlig Recht: Das ist alles aus der Sicht des Anteilseigners zu sehen und insoweit haben sich in den letzten 20 Jahren die Probleme verschoben. Sie haben sich verschoben, weil wir einen europäischen Markt haben. Die Idee einer internationalen Einmalbesteuerung von Herrn *Sarrazin* streben viele an. Wie sollen bei grenzüberschreitenden Beteiligungen die beiden Staaten die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne teilen? Was erfaßt der Staat, in dem die Kapitalgesellschaft ansässig ist – ich kann ihn auch als Quellenstaat bezeichnen – und was soll dem Wohnsitzstaat zustehen? Da gibt es Antworten, die immer nur pauschal sein werden. Deswegen werden wir uns wahrscheinlich auf sehr viel pauschalere Systeme zubewegen. Ich gebe aber Herrn *Sarrazin* Recht: Zunächst haben wir einmal das Anrechnungsverfahren, sind mit dem – national gesehen – ganz glücklich und sollten es erst einmal weiter anwenden, aber letztendlich muß die Bundesregierung das Anrechnungsverfahren auf lange Sicht nicht nur verteidigen, sondern wirklich eine Alternative entwickeln. Ich denke, so falsch sind die Erwägungen nicht, die eine Pauschalierung der Anrechnung durch einen ermäßigten Steuersatz beim Gesellschafter erreichen wollen. Der ist dann unabhängig davon, woher die Einkünfte kommen.

*Prof. Dr. Thiel:*

Der Gesetzgeber hat eine Vielfalt von Änderungsgesetzen in die Welt gesetzt, aber nur wenige wirkliche Reformen. Die Körperschaftsteuerreform 1977 halte ich für eine wirkliche Reform. Allerdings war sie von Anfang an mit einem Geburtsfehler behaftet, indem man das Ganze unter dem Aspekt der Besteue-

rung des Gesellschafters betrachtet hat und dann kam man für das Inland zu dem passenden Ergebnis, wir besteuern einmal in der Person des Gesellschafters. Auf das Ausland, die grenzüberschreitenden Tatbestände, mochte man diesen Grundsatz nicht erstrecken, denn dort war ein anderes Prinzip zu beachten, daß nämlich der Staat besteuern darf, in dem die Gewinne erwirtschaftet werden. Dieses Prinzip gilt nicht nur für die Kapitalgesellschaft, sondern es gilt für den Ein-Mann-Unternehmer. Es muß sich ja dann auch, wenn es da verwirklicht wird, bei der Kapitalgesellschaft durchsetzen. Deshalb greifen wir zu kurz, wenn wir nur das eine Prinzip sehen und das andere vernachlässigen, wenn wir die Körperschaftsteuer insgesamt betrachten. Seit 1977 hat sich eine Entwicklung vollzogen, damals war die Wirtschaft noch nicht so verflochten wie heute. Das zeigt sich im Standortsicherungsgesetz. Da hat man das getan, was eben noch im Rahmen des Anrechnungsverfahrens möglich war. Im Grunde genommen hat man an den Symptomen kuriert, niemand ist glücklich darüber, daß wir auf der Gesellschafterebene nun plötzlich mit gespaltenen Dividenden zu tun haben, mit Dividenden mit Körperschaftsteuer und mit Dividenden ohne Körperschaftsteuer. Wenn wir diesen Zustand überwinden wollen, dann sehe ich zwei Möglichkeiten. Die eine halte ich für ganz unwahrscheinlich, daß sich nämlich europaweit das Anrechnungsverfahren durchsetzt. Da ist die Nationalstaatlichkeit oder der nationale Egoismus hinderlich. Wir haben keinen wirksamen Finanzausgleich auf europäischer Ebene und deshalb wird jeder Staat bestrebt sein, von den Gewinnen, die in seinem Bereich erwirtschaftet werden, sich etwas abzuschneiden. Von daher meine ich, ist es geradezu zwingend, daß wir auch andere Möglichkeiten ins Auge fassen, und ich halte den Ansatz, den Herr *Rädler* entwickelt hat, und der in Österreich verwirklicht worden ist, für eine Sache, die Zukunft hat.

*Dr. Uelner:*

Was Sie, Herr Prof. *Thiel*, gesagt haben, entspricht meinen Erfahrungen in Brüssel. Das Anrechnungsverfahren ist wegen der Haltung einiger Mitgliedsstaaten, insbesondere der Niederländer, in Europa nicht konsensfähig. Die Niederländer werden aufgrund der speziellen Wirtschaftsstrukturen in den Niederlanden bei ihrem klassischen System bleiben. Müssen wir uns eine Alternative überlegen?

*Prof. Dr. Reiß:*

Herr *Thiel*, die Frage stellt sich mir doch, ob wir nicht zu schnell die Flinte ins Korn werfen. Wir waren mit diesem Anrechnungsverfahren, was den internen Bereich betrifft, ganz glücklich. Wo es nicht hinbaut, ist eben der internationale Bereich. Wenn man die Dinge vom Anteilseigner her sieht, läge es eigentlich in der Logik der internationalen Prinzipien der Verteilung, daß man das so

behandeln müßte, wie wir es gegenwärtig schon bei demjenigen tun, der ohnehin hier beschränkt steuerpflichtig ist. Die Logik würde eigentlich gebieten, die Anrechnung dem ausländischen Anteilseigner zu gewähren, ihn hier aber als beschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Das entspräche den internationalen Prinzipien der Verteilung. Dagegen könnte normalerweise auch ein Staat mit klassischem Anrechnungssystem überhaupt nichts einwenden. Das Problem, was er hat, ist dann, inwieweit er die Anrechnung gewähren wird. Ich sehe aber nicht, warum eigentlich das Prinzip des Anrechnungsverfahrens prinzipiell aufgegeben werden müßte.

*Prof. Dr. Raupach:*

Wie halten wir es mit der Kapitalmarktneutralität? Das wissenschaftliche Schrifttum zu dieser Frage ist eher etwas unterentwickelt. Wie verhalten sich denn eine Reihe von Vorschriften im EG-Vertrag zum Steuerrecht? Zwar läßt sich eine gewisse Neigung bei Gerichten feststellen, sich mit Bereichen zu befassen, die die Politik vernachlässigt. Wir haben das im innerstaatlichen Recht bei der Beschäftigung des BVerfG mit dem Steuerrecht erlebt, ferner beim europäischen Gerichtshof mit der beschränkten Steuerpflicht als verkappter Staatsangehörigkeitsdiskriminierung. Die Ziele des europäischen Marktes lassen sich jedenfalls nur dann verwirklichen, wenn es für einen deutschen Anleger gleichgültig ist, ob er nun in Deutschland oder in Europa anlegt.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich empfinde es als einen gewissen Mangel, daß bisher noch keiner das Wort „Konzernsteuerrecht“ in den Mund genommen hat. Meines Erachtens ist das ein wichtiger Aspekt zur Rechtfertigung der Körperschaftsteuer. Innerhalb des Konzernsteuerrechts möchte ich das „internationale Schachtelprivileg“ und die „Organschaft“ ansprechen. Mit beiden Rechtsinstituten versucht man, eine Doppelbesteuerung von Gewinnen auf verschiedenen Konzernebenen zu vermeiden. International wird anerkannt, daß eine unerwünschte wirtschaftliche Doppelbesteuerung entsteht, wenn eine Tochtergesellschaft einen Gewinn erzielt, denselben an die Muttergesellschaft ausschüttet und dieser Gewinn sowohl bei der Mutter- als auch bei der Tochtergesellschaft besteuert wird. Die Kernfrage ist, ob eine solche wirtschaftliche Doppelbesteuerung in einem Körperschaftsteuersystem verboten ist. Das wäre die eine Extremposition. Ein anderer Standpunkt wäre der, daß es dem Gesetzgeber frei steht, in einzelnen Fällen von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung abzusuchen. Die Regelungen zum internationalen Schachtelprivileg und zur Organschaft würden dann auf „good business reasons“ beruhen, die der deutsche Gesetzgeber angestellt hätte. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, welche Qualität

dem Grundsatz der Einmalbesteuerung zukommt. Es geht darum, inwieweit das Verbot der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und das System der Einmalbesteuerung in einem inneren Zusammenhang stehen.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ein Teil unseres Konzernsteuerrechts ist, so hat man gemeint, durch das Anrechnungsverfahren überflüssig geworden und hat das nationale Schachtelprivileg abgeschafft. Wir haben das Problem der Verlustverrechnung behalten. Dafür haben wir dann mit der körperschaftlichen Organschaft ein Teilrechtsinstitut aufrechterhalten. Man sollte zu einer Gleichbehandlung der Schachteldividenden im In- und Ausland kommen und dabei eine unterschiedliche Behandlung außerhalb und innerhalb des Konzerns vornehmen: Innerhalb des Konzerns Schachtelprivileg, gleichgültig, ob In- oder Ausland; dagegen auf der Anteilseigner-Ebene möglichst eine einheitliche Besteuerung, gleichgültig woher die Ausschüttung kommt. Damit geschieht eben das, was Herr *Reiß* nicht möchte und was ich ja auch verstehe. Dabei gehe ich an den Kern des Anrechnungsverfahrens heran.

*Sarrazin:*

Bei der Konzernbesteuerung gibt es vielleicht noch ein anderes Problem: Wo knüpfen wir an? An die Konzernbilanz für die Gewinnermittlung des Konzerns oder an die Einzelabschlüsse? Unser Konzernsteuerrecht, wenn ich unser Recht der „Organschaft“ als solches bezeichnen darf, knüpft an die Einzelabschlüsse an. Wir haben jetzt eine internationale Entwicklung, wo sich Konzernabschlüsse und Einzelabschlüsse etwas auseinanderentwickeln. Wir haben zwei grundsätzlich unterschiedliche Positionen, was die Bilanzierung angeht. Wir haben die angelsächsische Position, die möglichst viel zeigen will, möglichst viel ins Schaufenster stellen will, und die kontinentaleuropäische Position, die sehr vorsichtig ist, den vorsichtigen Kaufmann als Leitbild hat. Wir bevorzugen wegen der Maßgeblichkeit den Einzelabschluß nach kontinentaleuropäischem Muster. Wenn wir uns der Konzernbilanz unterwerfen wollten, dann kämen wir vielleicht zu ganz anderen Steuerfolgen. Bisher versuchen wir eine Trennungslinie zu ziehen zwischen der Konzernbilanz, die nur handelsrechtlich von Bedeutung ist und deswegen durchaus nach angelsächsischem Muster aufgestellt werden kann und dann auch großen Unternehmen ermöglicht, etwa an die New Yorker Börse zu gehen, und dem Einzelabschluß, den wir dann auch steuerlich verarbeiten.

*Prof. Dr. Friauf:*

Es ist in den Referaten mehrfach angesprochen worden, daß das klassische System der Doppelbelastung der Körperschaftserträge durch das Prinzip der

Einmalbelastung ersetzt worden sei. An diesem Punkt fange ich immer an zu zweifeln. Die angeblich notwendige Einmalbelastung tritt doch dort nicht auf, wo an den normalen Dividendenempfänger durchgeschüttet wird. Es handelt sich nicht um eine Einmalbelastung, sondern um eine Belastung nach den individuellen steuerlichen Verhältnissen des jeweiligen Beziehers. Das kann auch zu einer Nullbelastung führen. Etwa bei Eingreifen der entsprechenden Freibeträge für Kapitalerträge, bei Verrechnung mit Verlusten usw., so daß also im Ergebnis das System zu einer vollständigen Freistellung von Körperschaftserträgen nach den individuellen steuerlichen Belastungen des jeweiligen Empfängers führen kann. Sind Empfänger steuerbefreite Körperschaften und Ausländer, greift das dagegen nicht, so daß wir also im Grunde ein zweifaches System haben. Ein Teil der Empfänger wird nach individuellen Verhältnissen belastet, der andere Teil der Empfänger dagegen nach dem vermeintlichen Grundsatz der notwendigen Einmalbelastung.

*Dr. Uelner:*

Diese Problematik ist vor dem Inkrafttreten des Körperschaftsteuerreformgesetzes 1977 eingehend diskutiert worden. Unter Einmalbelastung wird die einmalige Erfassung im Rahmen einer inländischen Steuerpflicht verstanden. Bei den steuerbefreiten inländischen Anteilseignern also: einmalige Erfassung durch die Körperschaftsteuer und zwar mit dem Ausschüttungssatz. Dasselbe gilt für ausländische Anteilseigner und für natürliche Personen, die inländische Anteilseigner sind. Insoweit Erfassung mit dem individuellen Steuersatz, selbst wenn es zur Nullbelastung führen sollte. In dem Zusammenhang haben zwar insbesondere die Gemeinnützigen immer argumentiert: „Behandelt uns wie verarmte natürliche Personen“. Aber das hat der Gesetzgeber aus wohl erwogenen Gründen nicht mitgemacht.

*Prof. Dr. Friauf:*

Es will mir nicht so ohne weiteres einleuchten, warum etwa bei einer natürlichen Person, die aus individuellen Gründen in den Nullbereich fällt, die durchgeschüttete Dividende vollständig steuerfrei bleibt, während sie bei einer steuerbefreiten Körperschaft, die ja aus irgendwelchen Gründen ebenfalls Steuerbefreiung genießt, gleichwohl erfaßt werden soll.

*Dr. Uelner:*

Die Gleichstellung wäre nur gerechtfertigt, wenn man die Ausschüttungsbelastung als Vorauszahlung der Steuer des Anteilseigners werten würde. Diese Wertung hat der Gesetzgeber mit sehr deutlichen Worten – in der Begründung nachzulesen – abgelehnt. Die Ausschüttungsbelastung ist eine Körperschaft-

steuer, eine Steuer der Körperschaft, und nicht eine Steuer des Anteilseigners, die von der Körperschaft vorausgezahlt wird.

*Prof. Dr. Thiel:*

Herr *Friauf* hat mit dem ihm eigenen Scharfsinn Herrn *Lang* sofort die Quittung für den etwas einseitigen Ansatz erteilt. Wenn ich das Ganze nur aus der Sicht des Gesellschafters sehe, hat Herr *Friauf* völlig Recht. Wenn der Gesellschafter nicht zu belasten ist, dann ist es unter diesem Ansatz auch nicht gerechtfertigt, auf der Ebene der Kapitalgesellschaft etwas zu erheben. Nur, bei dem klassischen System ist der Ansatz ein anderer. Da geht man davon aus, daß eine Kapitalgesellschaft eine eigene Leistungsfähigkeit hat. Die ergänzt die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters; man kann gleichwohl wirtschaftlich zur Einmalbelastung kommen, indem man die Steuer auf der Ebene der Kapitalgesellschaft möglichst herabsetzt und bei dem Gesellschafter nur den halben Steuersatz erhebt. Das ist das österreichische System. Bei einer mäßigen Besteuerung der Gesellschaft und des Gesellschafters sind beide zusammen sachgerecht besteuert.

*Prof. Dr. Lang:*

Ich stimme der Auffassung ja voll zu, daß nur das klassische System mit einer eigenen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft zu rechtfertigen ist. Im Anrechnungssystem ist die Steuerbelastung des Anteilseigners entscheidend. Die Leistungsfähigkeit eines Anteilseigners kann aber solange nicht berücksichtigt werden, als Gewinne nicht zuordenbar sind. Dadurch gewinnt die Besteuerung thesaurierter Gewinne objektsteuerartigen Charakter, wie sie auch die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 KStG) hat. Durch derartige Fälle wird nicht die Grundkonzeption widerlegt, daß im Falle der Zuordenbarkeit die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners maßgeblich ist.

*Dr. Uelner:*

Bei den Sonderproblemen, Herr *Sarrazin*, haben Sie in erster Linie die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung angesprochen. Hier bin ich anderer Meinung. Ich bin der Meinung, daß ein Verbot der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung *grundsätzlich* unberechtigt ist, denn der Erwerber hat tatsächlich in seinen Anschaffungskosten die Rücklagen mitbezahlt. Es kann aus meiner Sicht nur darum gehen, Sondertatbestände im Rahmen der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung sachgerecht zu regeln.

*Sarrazin:*

Wenn ich eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vornehme, verbleibt weder eine Einkommensteuer bei dem Gesellschafter, weil er Einkünfte von Null erzielt, noch auf der Ebene der Kapitalgesellschaft, weil die Körperschaftsteuer voll angerechnet oder notfalls erstattet wird. Ich komme dann nur zu einer Besteuerung, wenn ich die Anteilsveräußerung mit in Betracht ziehe. Aber lediglich der Hinweis darauf, daß die Rücklagen erworben und bezahlt wurden, würde mir nicht genügen.

*Prof. Dr. Raupach:*

Man kann doch, Herr *Sarrazin*, nicht hingehen und sagen, weil bei dem Veräußerer der Vorgang unsystematischerweise steuerfrei ist, muß ich bei dem Erwerber etwas nachversteuern, was er bezahlt hat. Der soll also für seinen Kaufpreis noch einmal Steuern zahlen, als wäre das Gewinn. Das wäre keine Leistungsfähigkeitsbesteuerung mehr; ich kann nicht etwas zum Gewinnbestandteil machen, was bezahlt worden ist als ich es gekauft habe. Das ist das eine. Und das zweite ist, was wird denn eintreten, wenn Sie so etwas zum Gesetz machen? Dann würde das eigentlich bedeuten, daß der Erwerber es nicht mehr bezahlen wird, weil er sagt, ich bezahlte doch nicht, was ich hinterher versteuern muß. Sie greifen hier ganz elementar in den Geschäftsverkehr ein, indem jemand, der Reserven geschaffen hat, die schon versteuert sind oder versteuert werden, sie nicht realisieren kann, weil er sie vom Erwerber nicht mehr bezahlt bekommt. Wenn Sie in ein geschlossenes System einen Systembruch implantieren, dann bekommen Sie natürlich Probleme.

*Sarrazin:*

Sicher wäre es gerechter, den Veräußerer zu besteuern. Aber das gelingt nicht immer. Nehmen Sie zum Beispiel die Fälle der Nicht-Anrechnungsberechtigung. Sie können nicht alle Fälle erfassen. Sie müßten aber alle Fälle der beschränkten Steuerpflicht usw. erfassen. Sie müßten auch Befreite erfassen, die gar nicht zu erfassen sind. Es gibt sicher Fälle, wo man beim Veräußerer zufassen könnte. Aber das kann man nicht überall. Also Sie stellen damit den § 50c EStG selbst in Frage.

*Dr. Uelmer:*

Das ist ein Mißverständnis. Ich meine, man sollte das ganz normale Bilanzsteuerrecht grundsätzlich nicht in Frage stellen. Der Erwerber hat Rücklagen miterworben; wenn er sie ausschüttet, findet bei ihm lediglich eine Vermögensumschichtung statt. Sonderfälle (§ 50c EStG usw.) können aus wohlerwo-

genen steuerpolitischen Gründen anders geregelt werden. Aber man darf das ganz normale Bilanzsteuerrecht nicht in Frage stellen.

*Dr. Hoffmann:*

Ich habe fasziniert ihre Darstellung dieses wirklich hervorragenden Gesetzgebungswerkes gehört, Herr *Raupach*. Ich bin auch der Meinung, daß die aufgezeigten Systembrüche, die Sie genannt haben, nicht vom Anrechnungsverfahren her aufgeworfen worden sind, sondern durch die Nichtanpassung von flankierenden erforderlichen Gesetzgebungsmaßnahmen. An einer Stelle aber meine ich, daß das Anrechnungsverfahren unvollständig geblieben ist, und zwar auf dem Gebiet der Verlustverrechnung. Es gibt keine negative Anrechnung. Das hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Der Systembruch liegt darin, daß dieser einen ökonomische Verlust, das negative wirtschaftliche Substrat, sich prinzipiell auch beim Anteilseigner auswirkt. Die Kapitalgesellschaft kann den Verlust verrechnen, zurücktragen, vortragen, zugleich kann der Gesellschafter das dem Prinzip nach bei seiner Einkommensbesteuerung auch. Er kann eine Teilwertabschreibung vornehmen, er kann seinen Anteil unter den Anschaffungskosten verkaufen. Er kann bei der Einkommensteuer den Verlust geltend machen, während die Kapitalgesellschaft das auch noch mal kann. Um nochmals auf das Bilanzsteuerrecht zurückzukommen, es wird keine ausschüttungsbedingte, sondern eine verlustbedingte Teilwertabschreibung vorgenommen und bei späterer positiver Gewinnsituation brauche ich keine Zuschreibung auf den Anteilswert vorzunehmen. Ich bleibe im wirtschaftlichen Ergebnis bei einer zweifachen Verlustberücksichtigung. Das ist ein Systembruch, der allerdings jetzt in das Anrechnungsverfahren selbst hineingelegt ist.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich glaube nicht, daß das ein Systembruch ist. Wenn es über eine Teilwertabschreibung geht, ist das ein anderer Vorgang. Es liegen Anschaffungskosten vor und möglicherweise ein Veräußerungsgewinn. Wir müssen immer sehen, daß es Veräußerungsgewinne und -verluste auf der Ebene des Gesellschafters gibt. Ich würde nicht sagen, daß das vom System her so nicht richtig ist. Das hängt eben damit zusammen, daß die Veräußerungsfälle nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogen sind.

*Prof. Dr. Reiß:*

Sie haben, Herr *Raupach*, so überzeugend dargestellt, wie geschlossen das System ist, wenn wir uns das Inland ansehen. Aber wenn ich das jetzt über die



Teilwertabschreibung höre, gibt es nicht schlicht einen Punkt, der eben nicht geschlossen ist, von Anfang an Geburtsfehler war? Ich kann nämlich nach meinem Dafürhalten kein Anrechnungsverfahren machen, und gleichzeitig die Veräußerung von Anteilen aus dem ganzen Prinzip sozusagen herauslassen, jedenfalls was den nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner betrifft. Wenn man bis zum Anteilseigner durchgeht, kann es jedenfalls keinen Dualismus der Einkunftsarten für die Veräußerung und die Verluste mehr geben, die man bei Anteilen hat. Das scheint mir ein Geburtsfehler zu sein. Wenn man den nicht beseitigt, werden wir immer Quintett, Quartett und was es sonst für Lösungen gibt, haben.

*Dr. Uelner:*

Herr Prof. Reiß, würden Sie noch einmal kurz die Konsequenz ihrer Auffassung beim nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner darstellen?

*Prof. Dr. Reiß:*

Das ist sehr einfach: Den kann es nicht geben. Die Veräußerungserfolge aus Anteilen, bei dem ich ein Anrechnungsverfahren habe, die müssen erfaßt werden, mögen sie positiv oder negativ sein. Denn das war doch völlig ökonomisch richtig. Ich thesauriere und anschließend veräußere ich. Das kann nicht gutgehen. Da muß ich über Einlagelösungen und was es immer für Lösungen gibt, nachdenken. Ein solches System kann schlicht nicht funktionieren. Man muß sich eben mit der Unvollkommenheit begnügen, wenn man sagt, aus praktischen Gründen geht es nicht anders, aber dann dürfen wir darüber nicht lamentieren.



# Die ausländische Kapitalgesellschaft

Prof. Dr. Franz Wassermeyer  
Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| I. Einführung  | III. Die verbleibende Bedeutung des Streits um die Anwendung der Sitz- oder der Gründungstheorie |
| II. Die ausländische Kapitalgesellschaft im deutschen KStG                 | IV. Sonstige Besteuerungsfolgen  |
| 1. Die Erwähnung der Kapitalgesellschaft im KStG                           | 1. Anwendung des § 8 Abs. 2 KStG   |
| 2. Die Definition der Kapitalgesellschaft in § 1 Abs. 1 KStG               | 2. Die Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsreform   |
| 3. Die in der Vergangenheit geübte Praxis                                  | 3. Die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes  |
| 4. Die Bedeutung der Rechtsfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft | 4. Gliederungsrecht  |
|  | V. Zusammenfassung   |

## I. Einführung

Das Thema „Die ausländische Kapitalgesellschaft“ kann man sicherlich aus sehr unterschiedlichen Perspektiven betrachten. Ich möchte der Frage nachgehen, wie die ausländische Kapitalgesellschaft in das System unseres Ertragsteuerrechts einzuordnen ist. Diese Frage kann man aus der Sicht einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft sehen, die inländische Einkünfte erzielt. Man kann sie auch aus der Sicht eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters sehen, der Beteiligungserträge von einer ausländischen Kapitalgesellschaft erzielt. Schließlich kann man an eine ausländische Kapitalgesellschaft denken, die ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt hat und deren unbeschränkte Steuerpflicht zur Diskussion steht. Tatsächlich stellen sich bei dieser Fragestellung alle Fragen, die auch bei den beiden zuerst genannten Problemkreisen zu beantworten wären. Deshalb soll die Verlegung des Verwaltungssitzes einer ausländischen Gesellschaft ins Inland im Mittelpunkt meiner Ausführungen stehen. Ich befasse mich insoweit mit dem Urteil des IX. Senats des BFH vom 23. 6. 1992<sup>1</sup> und der Frage, ob an der damals vertretenen Auffassung festgehalten werden sollte. Ich möchte die Problematik der Entscheidung jedoch aus einer Art Gesamtschau sehen. Bekanntlich hat

<sup>1</sup> BFH-Urteil v. 23. 6. 1992 – IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl. II 1992, 972.

der IX. Senat entschieden, daß die ausländische Gesellschaft im Inland als nichtrechtsfähige Person des Privatrechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu behandeln ist. Die mögliche Folge dieser Auffassung ist, daß auf die ausländische Kapitalgesellschaft § 23 Abs. 2 Satz 1 KStG Anwendung findet. Sie wäre dann einem KSt-Satz von 42 vH unterworfen. Sie fiel nicht unter § 43 KStG. Damit geht es nicht nur um die Frage, unter welche Nummer des § 1 Abs. 1 KStG eine nicht-rechtsfähige ausländische Kapitalgesellschaft zu subsumieren ist. Es kommt auch darauf an, ob die Gesellschafter einer solchen Gesellschaft weiterhin Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie im Falle der Anteilsveräußerung bzw. Liquidation ggfs. Einkünfte iSd. § 17 Abs. 1 oder 4 EStG erzielen. Es ist ferner die Frage zu beantworten, ob die ins Inland verzogene nicht-rechtsfähige ausländische Kapitalgesellschaft ihr verwendbares Eigenkapital gliedern muß und den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern die Anrechnung der Körperschaftsteuer zusteht. Große Probleme wirft die Folgefrage auf, ob die ins Inland verzogene nichtrechtsfähige ausländische Kapitalgesellschaft eine Steuerpflichtige iSd. § 8 Abs. 2 KStG ist, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist und deshalb Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Rechtsform bezieht. Daran schließt sich weiter die Frage nach der Gewerbesteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG an. Im Zusammenhang damit ist zu bedenken, ob die im Inland erzielten Einkünfte durch Bilanzierung oder durch Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG oder gar durch Überschußrechnung gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG ermittelt werden müssen. Davon hängt die Steuerbarkeit bestimmter Veräußerungsgewinne ab. Man sollte bei der Erörterung der Fragen den Blick nicht nur auf ausländische Kapitalgesellschaften heften. Man sollte sehen, daß sich vergleichbare Fragen immer dann stellen, wenn ein ausländischer Rechtsträger inländische Einkünfte iSd. § 49 EStG erzielt. Dann muß nämlich in der Bundesrepublik geprüft werden, welche Person mit diesen Einkünften steuerpflichtig ist und ob es sich um eine Einkommensteuer- oder um eine Körperschaftsteuerpflicht handelt. Es liegt auf der Hand, daß diese Frage systematisch nicht anders angegangen werden kann als die bei ausländischen Kapitalgesellschaften zu stellenden. Alle Fragen müssen vor dem Hintergrund beurteilt werden, daß sich je nach ihrer Beantwortung hochinteressante Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, die wiederum den Gesetzgeber auf den Plan rufen könnten.

## II. Die ausländische Kapitalgesellschaft im deutschen KStG

### 1. Die Erwähnung der Kapitalgesellschaft im KStG

Die Kapitalgesellschaft wird im KStG als *terminus technicus* sehr häufig angesprochen. Im einzelnen verweise ich z. B. auf § 1 Abs. 1 Nr. 1, auf § 8a, auf § 8b, auf § 11, auf § 17, auf § 26 und auf die Vorschriften des Gliederungsrechts (§§ 27 ff. KStG). Aus § 1 Abs. 1 KStG folgt, daß die Kapitalgesellschaft sowohl unter den Oberbegriff „Körperschaft“ als auch unter den der „Personenvereinigung“ fällt. Beide Oberbegriffe grenzen sich nicht nahtlos voneinander ab, sondern überschneiden sich teilweise. Häufig wird im KStG auch der Oberbegriff „Körperschaft“ verwendet, der dann den Ausdruck „Kapitalgesellschaft“ mitumfaßt. Ich verweise insbesondere auf §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 4, 9 Abs. 2 KStG. Wichtig ist die Tatsache, daß in § 8b Abs. 2 bis 6 KStG anstelle des Ausdrucks „ausländische Kapitalgesellschaft“ der der „ausländischen Gesellschaft“ verwendet wird. Auf diesen Umstand komme ich später zurück.

### 2. Die Definition der Kapitalgesellschaft in § 1 Abs. 1 KStG

Bekanntlich wird der Ausdruck „Kapitalgesellschaft“ in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in der Form eines Klammerzusatzes gesetzlich definiert. Danach sind Kapitalgesellschaften die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und früher die sog. bergrechtlichen Gewerkschaften, auf die ich in diesem Vortrag jedoch nicht näher eingehen werde. Die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG gewählte Formulierung läßt eigentlich keinen Zweifel daran aufkommen, daß der Steuergesetzgeber sich an den gleichnamigen Rechtsträgern des deutschen AktG, des deutschen GmbHG und des früher geltenden landesrechtlichen Bergrechts orientiert hat. Dies wirft die Frage auf, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG subsumiert werden kann, oder anders ausgedrückt, warum der Steuergesetzgeber die ausländischen Rechtsträger scheinbar übersehen hat. Bevor ich mich um eine Antwort auf diese Frage bemühe, darf ich darauf hinweisen, daß in den §§ 17 und 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG das gleiche Problem auftaucht. In § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG werden die Anteile an einer Kapitalgesellschaft als Aktien, Anteile an einer GmbH, Kuxe, Genußscheine und ähnliche Beteiligungen sowie Anwartschaften auf solche Beteiligungen definiert. Auch insoweit drängt sich der Eindruck auf, daß der Gesetzgeber die Vorschrift nur an konkreten juristischen Personen des deutschen Gesellschaftsrechts orientiert hat. Dies wiederholt sich in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, selbst wenn dort zusätzlich die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bergbautreibende Vereinigungen erwähnt sind. Vom Ergebnis her erscheint es mir schon aus Gründen der gebotenen Gleichbehandlung zwingend

zu sein, daß bei der Anwendung z. B. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG kein Unterschied danach gemacht werden kann, ob die Dividende von einer inländischen AG oder von einer französischen bzw. schweizerischen SA ausgeschüttet wird. Auch sollte man dem deutschen Gesetzgeber nicht unterstellen, daß er an die ausländischen Gesellschaften nicht gedacht habe. Vielmehr muß er mit der Orientierung an juristischen Personen des deutschen Gesellschaftsrechts andere Vorstellungen verfolgt haben.

### 3. Die in der Vergangenheit geübte Praxis

Seit der sog. Venezuela-Entscheidung des RFH vom 12. 2. 1930<sup>2</sup> gehen Rechtsprechung<sup>3</sup> und Schrifttum<sup>4</sup> davon aus, daß ausländische Kapitalgesellschaften im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn sie hier ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung haben. Die Frage, ob ein ausländischer Rechts-träger „Kapitalgesellschaft“ ist, wird im Wege des Rechtsvergleichs mit den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bzw. in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten juristischen Personen ermittelt. Es wird für den Einzelfall die Frage beantwortet, ob der nach ausländischem Recht errichtete Rechtsträger der deutschen AG, der deutschen KGaA oder der deutschen GmbH rechtsähnlich ist. Der Rechtsvergleich bezieht sich auf die nach dem ausländischen Gesellschaftsrecht vorgegebene Struktur des ausländischen Rechtsträgers. Um körperschaftsteuerpflichtig zu sein, muß dieser verbandsrechtlich strukturiert sein. Er muß eine Verbands-person und darf kein Personenverband sein. Mitglieder sind zwar notwendiger Bestandteil einer Kapitalgesellschaft. Dennoch bilden sie nicht den Verband. Der Verband muß im Verhältnis zu seinen Mitgliedern selbständig sein. Er muß zusätzlich eine Finanzverfassung haben, die die Aufbringung und Erhaltung des Garantiekapitals und die Befreiung der Gesellschafter von einer persönlichen Haftung regelt. Damit ist der Rechtsvergleich kein steuerrechtlicher. Es interessiert nicht, ob der ausländische Staat, nach dessen Recht der Rechts-träger errichtet wurde, denselben wie eine Kapitalgesellschaft oder wie eine Mitunternehmerschaft behandelt. Nicht selten eröffnet das ausländische Steuerrecht den Kapitalgesellschaften die Option, wie Personengesellschaften besteuert zu werden. Umgekehrt gibt es Steuerrechtsordnungen, die der Personengesellschaft die Möglichkeit eröffnen, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Das Ausüben solcher Optionen im Ausland schlägt auf das deut-

2 RFH-Urteil v. 12. 2. 1930 – VI A 89/927, RFHE 27, 73 ff., RStBl. 1930, 444.

3 BFH-Urteile v. 17. 7. 1968 – I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl. II 1968, 695; v. 6. 11. 1980 – IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl. II 1981, 222; v. 3. 2. 1988 – I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl. II 1988, 588.

4 Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 1 KStG Anm. 103; Frotscher/Maas, KStG, § 1 Rz. 73; Lademann/Dieterlen, KStG § 1 Rz. 14; Graffe in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 1 KStG Rz. 80 ff.

sche Steuerrecht nicht durch. Dieses beurteilt die Frage, ob der ausländische Rechtsträger als Körperschaft bzw. Vermögensmasse oder als Mitunternehmerschaft zu besteuern ist, autonom. Diesen Grundsatz hat die Finanzverwaltung in dem ländereinheitlichen Erlaß des Hessischen FinMin vom 26. 9. 1994<sup>5</sup> verkannt. Dort wird die Auffassung vertreten, daß die deutschen FÄ die Beteiligung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters an einer argentinischen Sociedad de responsabilidad limitada (SRL) nach Mitunternehmergrundsätzen besteuern müssen, weil dieselben auch nach argentinischem Steuerrecht anzuwenden sind, obwohl nach argentinischem Handelsrecht die SRL unstreitig der deutschen GmbH entspricht<sup>6</sup>.

Richtigerweise folgt aus der Vergleichbarkeit mit der deutschen GmbH, daß die SRL eine ausländische Kapitalgesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist. Dann aber bezieht der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter der SRL im Falle der Ausschüttung eine Dividende. Ein Veräußerungsgewinn ist unter den Voraussetzungen des § 17 EStG zu versteuern. Dem DBA Deutschland-Argentinien fehlt die Eignung, die Dividende i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in einen Gewinnanteil i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG umzuqualifizieren. Es bleibt deshalb festzuhalten, daß die Praxis §§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, 17 Abs. 1 und 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG schon immer weit ausgelegt hat. Ausländische Kapitalgesellschaften wurden auf Grund eines gesellschaftsrechtlichen Strukturvergleichs unter die Vorschriften gefaßt. Nach der Rechtsfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft hat vor dem Urteil des IX. Senats vom 23. 6. 1992<sup>7</sup> keiner gefragt.

#### 4. Die Bedeutung der Rechtsfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft

Mit seinem Urteil vom 23. 6. 1992 hat der IX. Senat die Auffassung vertreten, eine nichtrechtsfähige ausländische Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz in der Bundesrepublik sei nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, sondern unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 oder unter § 3 Abs. 1 KStG zu subsumieren. Mögliche Folge dieser Auffassung ist, daß die Gesellschafter einer solchen ausländischen Kapitalgesellschaft keine Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen, daß Veräußerungs- und Liquidationsgewinne nicht mehr nach § 17 EStG steuerpflichtig sind, daß Veräußerungs- und Liquidationsverluste nicht mehr unter den Voraussetzungen des § 17 EStG ausgleichsfähig sind, daß die ausländische Kapitalgesellschaft nicht gewerbesteuerpflichtig kraft Rechtsform ist, daß § 8 Abs. 2 KStG nicht anwendbar und deshalb Veräußerungsgewinne aus Vermögensverwaltung außerhalb der §§ 17 und 23 EStG nicht steuerpflichtig sind.

5 Hess. FinMin. v. 26. 9. 1994, S 1301 A - 92 - II B 31, IStR 1994, 549.

6 Vgl. Wassermeyer, IStR 1995, 49.

7 Vgl. Fn. 1.

Konsequenz der Rechtsauffassung des IX. Senats ist auch, daß die ausländische Kapitalgesellschaft zur Gliederung ihres verwendbaren Eigenkapitals weder berechtigt noch verpflichtet ist. Die aufgezeigten Konsequenzen werfen die Frage auf, ob der Rechtsfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft tatsächlich die Bedeutung zukommt, die ihr der IX. Senat beigemessen hat.

Dazu sei zunächst darauf hingewiesen, daß der Ausdruck „ausländische Kapitalgesellschaft“ sinngemäß in §§ 26 Abs. 2 und 5 und 8b Abs. 2 bis 6 KStG verwendet wird. In § 26 Abs. 2 und 5 KStG ist von Kapitalgesellschaften die Rede, deren Geschäftsleitung und Sitz sich außerhalb des Geltungsbereiches des KStG befindet. An dieser Formulierung ist interessant, daß von der Rechtsfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft zumindest nicht ausdrücklich die Rede ist. Dem Gesetzgeber sind Sitz und Geschäftsleitung wichtigere Kriterien. Außerdem wird das gesamte Ausland als eine Einheit behandelt. Es kommt nur darauf an, daß sich Sitz und Geschäftsleitung irgendwo im Ausland befinden. Die Verlegung des Verwaltungssitzes von dem einen in den anderen ausländischen Staat ist für die Subsumtion unter § 26 Abs. 2 oder 5 KStG offenbar ohne Bedeutung. In § 8b Abs. 2 bis 6 KStG ist dagegen von der „ausländischen Gesellschaft“ die Rede. Dies hat im Schrifttum einen Meinungsstreit zwischen *Buyer*<sup>8</sup> und *Frotscher*<sup>9</sup> ausgelöst. *Buyer* versteht unter der ausländischen Gesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft, die rechtsfähig ist. *Frotscher* versteht darunter jeden ausländischen Rechtsträger, der wie eine Kapitalgesellschaft strukturiert ist, ohne notwendigerweise eigene Rechtsfähigkeit haben zu müssen. Festzuhalten ist, daß das KStG einerseits den Ausdruck „ausländische Gesellschaft“ nicht definiert und andererseits der Vergleich zwischen den Ausdrücken „Gesellschaft“ und „Kapitalgesellschaft“ deutlich gegen die Richtigkeit der Auffassung von *Buyer* spricht. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Auch wenn das Abkommensrecht und das deutsche Körperschaftsteuerrecht getrennte Rechtskreise bilden, die tunlichst nicht vermischt werden sollten, so zeigt doch der international übliche Begriffsinhalt des Ausdrucks „Gesellschaft“, daß es nicht widersinnig ist, darunter auch nichtrechtsfähige Personen zu fassen, wenn sie nur wie juristische Personen besteuert werden, d. h. strukturell mit juristischen Personen vergleichbar sind. Damit komme ich zurück zu der in § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 KStG enthaltenen Unterscheidung zwischen bestimmten Körperschaften und Vermögensmassen. Ich hatte als scheinbare Merkwürdigkeit konstatiert, daß der Gesetzgeber sich ausnahmslos an Körperschaften und Vermögensmassen des deutschen

8 *Buyer* in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 80a.

9 *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG, § 8b Rz. 28; ebenso: *Förster*, DB 1994, 385.



Gesellschaftsrechts orientiert und die Existenz ausländischer Körperschaften und Vermögensmassen gewissermaßen nicht zur Kenntnis genommen hat. Diese Feststellung erscheint jedoch in einem anderen Licht, wenn man sie dahin versteht, daß unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht nur die deutsche AG, die deutsche KGaA und die deutsche GmbH, sondern alle Rechtsträger zu fassen sind, die eine mit der deutschen AG, mit der deutschen KGaA und der deutschen GmbH vergleichbare Struktur haben. So erklärt sich auch § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Dort ist nämlich nur von nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts die Rede. Eine nichtrechtsfähige Kapitalgesellschaft mag zwar auch Verein sein<sup>10</sup>, sie ist jedoch weder Anstalt noch Stiftung noch anderes Zweckvermögen. Im übrigen zwingt die Unterscheidung zwischen § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG einerseits und § 1 Abs. 1 Nrn. 2 bis 4 KStG andererseits, die Kapitalgesellschaft steuerlich als ein aliud gegenüber den Vereinen zu behandeln. die hier vertretene Auffassung führt auch zu einer sachgerechten Einordnung von § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG. Dazu mag man sich eine ausländische Personengesellschaft vortellen, die die Struktur einer Mitunternehmerschaft hat und dennoch im Ausland als juristische Person behandelt wird. Wäre es richtig, daß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG nur auf die zivilrechtliche Qualifikation eines ausländischen Rechtsträgers als juristische Person abstellt, dann müßte die so im Ausland qualifizierte Mitunternehmerschaft im Inland stets als Körperschaft besteuert werden. Die zivilrechtliche Behandlung durch den ausländischen Sitzstaat würde dann auf die Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG durchschlagen. Dies würde nicht nur der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung<sup>11</sup>, sondern auch dem Grundsatz widersprechen, daß die Bundesrepublik die Frage, ob eine Kapitalgesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft gegeben ist, autonom nach eigenem Recht entscheidet. Schon der RFH hat in seinem Venezuela-Urteil<sup>12</sup> ausgeführt, daß er die unterschiedslose Behandlung aller juristischen Personen des Auslands als Körperschaften im Sinne des KStG nicht für gerechtfertigt hält. Eine solche Auffassung würde wohl auch gegen Art. 3 GG verstoßen, wenn die Bundesrepublik eine Mitunternehmerschaft nur deshalb nicht als solche besteuern würde, weil der ausländische Staat, nach dessen Recht sie errichtet wurde, sie als juristische Person behandelt. Dies würde auch dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG widersprechen, der nicht darauf abstellt, ob die Mitunternehmerschaft eigene Rechtsfähigkeit besitzt. Nach der hier vertretenen Auffassung ergänzen sich die §§ 1 Abs. 1 und 2 KStG insoweit, als beide eine Körperschaftsteuerpflicht für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen begründen. § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 4 KStG zählt rechtsfähige

10 Vgl. *Scholz/Emmerich*, GmbHG, § 13 Rz. 36.

11 Vgl. BFH-Urteil v. 3. 2. 1988 – IR 134/84, Fn. 3.

12 Vgl. RFH-Urteil v. 12. 2. 1930 – VI A 899/27, Fn. 2.

und § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG nichtrechtsfähige Körperschaften und Vermögensmassen i. S. d. deutschen Rechts auf, um ihre Struktur als juristische Person darzutun. Dies eröffnet auch für § 2 KStG die Möglichkeit, sich bei der Subsumtion ausländischer Rechtsträger unter die Begriffe „Körperschaft“ und „Vermögensmasse“ an dem Strukturvergleich mit den juristischen Personen des deutschen Rechts zu orientieren. Umgekehrt belegen §§ 1 Abs. 1 Nr. 5 und 3 KStG, daß es auf die Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsträgers nicht ankommt. Im Ergebnis ist deshalb auch eine nichtrechtsfähige ausländische Kapitalgesellschaft „Kapitalgesellschaft“ i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, wenn sie nur die Struktur einer deutschen Kapitalgesellschaft hat. Sie ist dann nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu subsumieren. Betonen möchte ich, daß meine hier vertretene Auffassung auf die im Jahre 1995 vorgelegte Dissertation von Riemenschneider<sup>13</sup> über die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und die abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Beteiligungen inländischer Gesellschafter an ausländischen Personengesellschaften zurückgeht. Sie wurde von mir lediglich mit einigen zusätzlichen Argumenten untermauert. Sie bedeutet, daß der Auffassung des IX. Senats in dessen Urteil vom 23. 6. 1992<sup>14</sup> nicht gefolgt werden kann. Der BFH sollte zu seiner Rechtsprechung aus den Jahren 1968 und 1988 zurückkehren<sup>15</sup>, von der der IX. Senat ohne Anfrage beim I. Senat abgewichen ist.

### III. Die verbleibende Bedeutung des Streits um die Anwendung der Sitz- oder der Gründungstheorie

Die zu den §§ 1 und 2 KStG entwickelte Betrachtungsweise bedeutet leider nicht, daß der Streit um die Anwendung der Sitz- oder der Gründungstheorie für das Steuerrecht obsolet geworden wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, daß im Falle der Verlagerung des Verwaltungssitzes einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat die Anwendung der Sitztheorie regelmäßig zum Wegfall der Rechtsfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft führt, was immer das im Einzelfall auch heißen soll, während dieselbe bei Anwendung der Gründungstheorie erhalten bleibt. Die Bedeutung dieser Unterscheidung wird an Hand der Ausführungen von *Ebenroth/Auer*<sup>16</sup>

13 *Riemenschneider*, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Beteiligungen inländischer Gesellschafter an ausländischen Personengesellschaften, Europäische Hochschulschriften, Frankfurt a. M. 1995.

14 BFH-Urteil v. 23. 6. 1992 – IX R 182/87, Fn. 1.

15 Vgl. Fn. 2.

16 *Ebenroth/Auer*, Körperschaftsteuersubjektfähigkeit ausländischer Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung, RIW 1992, 998 ff.

klar, die zu dem Ergebnis kommen, eine nichtrechtsfähige ausländische Kapitalgesellschaft entspreche ihrer Struktur nach eher einer Personengesellschaft. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß die ausländische Kapitalgesellschaft jedenfalls bis zur Verlegung ihres Verwaltungssitzes Verbandsperson und kein Personenverband ist. Verbandsperson und Personenverband sind verschiedene Rechtsträger. Dies gehört zum Wesen der juristischen Person. Soll aus dem Vermögen einer Verbandsperson solches eines Personenverbandes werden, so setzt dies einen Vermögensübergang voraus. Dieser kann sich nur entweder in der Form der Einzelübertragung jedes einzelnen Vermögensgegenstandes oder aber in der Form einer Gesamtrechtsnachfolge (Formwechsel oder Verschmelzung) vollziehen. Aus tatsächlichen Gründen wird es regelmäßig an einer Einzelübertragung fehlen. Die Gesamtrechtsnachfolge setzt eine Rechtsgrundlage voraus, die das ausländische Recht enthalten müßte, jedoch regelmäßig nicht enthält. Fehlt es aber begrifflich an einem Vermögensübergang, so kann die Verlegung des Verwaltungssitzes keine „Enteignung“ bewirken. Die ausländische Kapitalgesellschaft mag in ihren Möglichkeiten, neues Vermögen zu erwerben, beschränkt sein. Hinsichtlich des bereits vor der Sitzverlegung vorhandenen Vermögens können jedoch die eintretenden Rechtsfolgen allenfalls mit denen eines Liquidationsbeschlusses verglichen werden, wie es kürzlich von *Benkert/Haritz/Schmitt-Ott*<sup>17</sup> vorgeschlagen wurde. Insoweit tritt kein Rechtsverlust ein. Die ausländische Kapitalgesellschaft besteht als solche fort. Zwischen dem Rechtsträger vor und nach der Sitzverlegung besteht Identität. Der nach deutschem Steuerrecht geforderte Strukturvergleich bezieht sich auf die ursprüngliche Struktur. Diese muß sich der ausländische Rechtsträger bis zum Abschluß der Liquidation zurechnen lassen. Dies hat auch zur Konsequenz, daß die aus dem vor der Sitzverlegung vorhandenen Vermögen fließenden Erträge dem ausländischen Rechtsträger zuzurechnen sind.

#### IV. Sonstige Besteuerungsfolgen

##### 1. Anwendung des § 8 Abs. 2 KStG

Für die ausländische Kapitalgesellschaft stellt sich zusätzlich die Frage, ob auf sie § 8 Abs. 2 KStG mit der Folge anzuwenden ist, daß ihre sämtlichen Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind. Diese Frage sollte zunächst aus der Sicht einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft beurteilt werden, die inländische Einkünfte aus Vermögensverwal-

<sup>17</sup> *Benkert/Haritz/Schmitt-Ott*, Die Verlegung der Geschäftsleitung einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland – zivilrechtliche und steuerliche Konsequenzen, IStR 1995, 242.

tung erzielt. Mit ihr hatte sich der BFH in seinem Beschluß vom 30. 8. 1989<sup>18</sup> zu befassen. Dort ging es um eine niederländische Kapitalgesellschaft, die im Inland ein bebautes Grundstück kaufte und es langfristig vermietete. Eine solche Grundstücksvermietung begründet im Inland regelmäßig keine Betriebsstätte. Es fehlte in dem Streitfall auch an der Bestellung eines ständigen Vertreters im Inland, weshalb die Einkünfte der niederländischen Kapitalgesellschaft nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG fielen. Auf Grund isolierender Betrachtungsweise handelte es sich jedoch um inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 49 Abs. 1 Rz. 6 EStG. Für sie stellte sich die Frage, ob sie körperschaftsteuerrechtlich wegen § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln waren, was sich auf die Einkünfteermittlung ausgewirkt hätte. Eine solche Behandlung hat der BFH abgelehnt. Er hat die Auffassung vertreten, daß § 8 Abs. 2 KStG sich nur auf solche körperschaftsteuerpflichtigen Personen bezieht, die nach den Vorschriften des deutschen HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Würde man in den Kreis der von § 8 Abs. 2 KStG betroffenen Personen auch solche einbeziehen, die nur nach ausländischem Handelsrecht zur Führung von Büchern verpflichtet sind, so würden sich zunächst erhebliche praktische Schwierigkeiten ergeben, weil ggfs. auch das Handelsrecht von Papua Neuguinea oder von Trinidad und Tobago zu ermitteln wäre. Es würden zudem massive Ungleichbehandlungen eintreten, weil davon auszugehen ist, daß die ausländischen Staaten die Verpflichtung zur Führung von Büchern sehr unterschiedlich regeln. Schließlich träten Schwierigkeiten auf, wenn ein ausländischer Staat die Pflicht zur Buchführung nicht in seinem Handelsgesetzbuch, sondern in einem GmbHG oder in einer AO geregelt haben sollte. Damit soll auch die Schwäche in der Formulierung des § 8 Abs. 2 KStG deutlich gemacht werden, auf die zurückzukommen sein wird.

Wendet man sich nunmehr einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft zu, die kein Handelsgewerbe, sondern nur Vermögensverwaltung betreibt, so ist festzuhalten, daß die ausländische Kapitalgesellschaft nicht unter §§ 13 Abs. 3 und 41 GmbHG fällt. Damit ist sie kein Kaufmann kraft Verweisung. Eine andere Frage ist die, ob §§ 238 ff. HGB unmittelbare Anwendung finden. Dies würde voraussetzen, daß die ausländische Kapitalgesellschaft Handelsgesellschaft i. S. d. HGB ist. Dies setzt eine entsprechende Vorschrift voraus, an der es jedoch fehlen muß, weil das ausländische Recht diese Frage nicht regelt. Damit ist § 8 Abs. 2 KStG auf ausländische Kapitalgesellschaften auch dann unanwendbar, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig sind. Soweit sie kein Handelsgewerbe betreiben, erzielen sie Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung. Die

18 BFH-Beschluß v. 30. 8. 1989 – I B 38/89, BFH/NV 1990, 161.

Bedeutung dieser Aussage zeigt sich, wenn die Kapitalgesellschaft ihr Vermögen veräußert und dabei einen Veräußerungsgewinn erzielt. Dieser ist außerhalb der §§ 17 und 23 EStG nicht steuerbar. Es gehört zu den Widersprüchen im deutschen Steuerrecht, daß der Gesetzgeber § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f in das EStG eingefügt hat, um Veräußerungsgewinne beschränkt steuerpflichtiger und vermögensverwaltender Kapitalgesellschaften erfassen zu können. Er hat jedoch nicht erkannt, daß gewissermaßen die gleiche Gesetzeslücke im Falle von Veräußerungsgewinnen aus Vermögensverwaltung unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Kapitalgesellschaften fortbesteht.

## 2. Die Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform

Schließlich ist auf die Frage einzugehen, ob die ausländische Kapitalgesellschaft schon kraft ihrer Rechtsform einen Gewerbebetrieb unterhält. Für die ausländische Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb der Bundesrepublik ist dies wohl solange zu verneinen, als sie über keine inländische Betriebsstätte bzw. über keinen ständigen Vertreter im Inland verfügt. Dies ergibt sich schon aus § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Soweit eine inländische Betriebsstätte besteht bzw. ein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist, bestehen gegen die Anwendung des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG jedenfalls dann keine Bedenken, wenn die Betriebsstätte einem im Ausland betriebenen Handelsgewerbe dient. Auch insoweit verstehe ich die Aufzählung von Kapitalgesellschaften des deutschen Rechts in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG als den Hinweis auf die insoweit maßgebenden Strukturelemente und nicht als einen solchen auf die Rechtsfähigkeit als Tatbestandsvoraussetzung für die Annahme einer Kapitalgesellschaft. Übt eine ausländische Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland im Inland z. B. durch einen ständigen Vertreter nur Vermögensverwaltung aus, so stellt sich die Frage, die sich auch bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft stellt, die im Inland kein Handelsgewerbe, sondern nur Vermögensverwaltung betreibt. Sie ließe sich ohne weiteres unter § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG fassen, wenn man ausschließlich auf den Strukturvergleich abstellen würde. Allerdings bestünde dann eine Diskrepanz zu der körperschaftsteuerlichen Beurteilung. Körperschaftsteuerlich gesehen erzielt die Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung oder Verpachtung. Der Widerspruch beruht auf den unterschiedlichen Fassungen der §§ 8 Abs. 2 KStG und 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG. Der Gesetzgeber sollte den Widerspruch im Interesse der steuerlichen Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalgesellschaften beseitigen. Andernfalls besteht ein Anreiz, Kapitalgesellschaften im Ausland zu gründen und ihren Verwaltungssitz anschließend ins Inland zu verlegen. Dem Gesetzgeber ist anzuraten, den Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG zu ändern und dort den

Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG zu übernehmen. Dies könnte auch die Rechtsfrage lösen helfen, ob eine Kapitalgesellschaft eine Privatsphäre haben kann oder nicht. Solange § 8 Abs. 2 KStG in seiner jetzigen Fassung fortbesteht, werden die Finanzgerichte entscheiden müssen, ob § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG unabhängig von der körperschaftsteuerlichen Beurteilung anzuwenden ist oder ob die Vorschrift voraussetzt, daß die Einkünfte auch im körperschaftsteuerlichen Sinne solche aus Gewerbebetrieb sind. Gleichgültig wie man diese Frage beantwortet, wird die Antwort niemals vollständig befriedigen können.

### 3. Die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß § 5 Abs. 1 EStG den Maßgeblichkeitsgrundsatz enthält und daß dieser in bezug auf die ausländische Kapitalgesellschaft ähnliche Rechtsfragen aufwirft. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz verweist einmal auf Handelsrecht und zum anderen auf die §§ 140 ff. AO. Da die ausländische Kapitalgesellschaft keine Handelsgesellschaft kraft Rechtsform ist, stellt sich die Frage, ob § 5 Abs. 1 EStG auch auf ausländisches oder nur auf inländisches Bilanzrecht verweist. Der BFH hat bisher letzteres angenommen<sup>19</sup>. Demgegenüber tritt *Mathiak*<sup>20</sup> dafür ein, eine nach ausländischem Handelsrecht bestehende Buchführungspflicht zumindest mittelbar über § 140 AO auf § 5 Abs. 1 EStG durchschlagen zu lassen. Ich befürchte, daß dies zu einer erheblichen Komplizierung des deutschen Steuerrechts führen würde. Auch befürchte ich Ungleichbehandlungen bei unterschiedlich gefaßtem ausländischen Handelsrecht.

### 4. Gliederungsrecht

Gliederungsrechtlich eröffnet die Einordnung der ausländischen Kapitalgesellschaft unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG die Möglichkeit, sie dann dem Anrechnungsverfahren zu unterwerfen, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig ist.

## V. Zusammenfassung

Ich fasse meine Ergebnisse zusammen:

1. Wir müssen die §§ 1 und 2 KStG anders als bisher auslegen. Den dort genannten juristischen Personen des deutschen Rechts wird ihrer Struktur und

<sup>19</sup> BFH-Beschluß v. 9. 8. 1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; BFH-Urteil v. 13. 9. 89 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57.

<sup>20</sup> *Mathiak*, DSzR 1990, 255.

nicht ihrer Rechtsfähigkeit wegen Körperschaftsteuersubjektfähigkeit zuerkannt. Dieser Grundsatz gilt auch in den Bereichen der §§ 17 und 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG. Er muß wohl auch auf § 1 Abs. 2 VStG übertragen werden. Es gilt, diesen Rechtsgedanken auf ausländische Rechtsträger zu übertragen. Diese müssen ihrer Struktur und nicht ihrer Rechtsfähigkeit wegen als Kapitalgesellschaften i. S. d. genannten Vorschriften behandelt werden.

2. Es geht ferner darum, in- und ausländische Kapitalgesellschaften unter sonst gleichen äußeren Verhältnissen gleich zu besteuern. Diese Gleichheit ist heute nicht gewährleistet. Dies beruht auf der verfehlten Fassung des § 8 Abs. 2 KStG. Der Gesetzgeber ist aufgerufen, § 8 Abs. 2 KStG zu ändern. Andernfalls bietet er einen steuerlichen Anreiz an, vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften im Ausland zu gründen und ihren Verwaltungssitz ins Inland zu verlegen.

3. Im Bereich des Bilanzrechts sollte über eine Bestimmung nachgedacht werden, die die ausländische Kapitalgesellschaft den Bilanzierungsvorschriften unterwirft, denen auch eine inländische Kapitalgesellschaft unterworfen ist, soweit erstere im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist oder inländische Einkünfte erzielt.

---

## Diskussion

zu dem Referat von *Prof. Dr. Franz Wassermeyer*

Leitung  
*Dr. Adalbert Uelner*

*Dr. Uelner:*

Herzlichen Dank, Herr Prof. *Wassermeyer*. Dieser Vortrag gibt Diskussionsstoff nicht nur für heute, sondern wahrscheinlich für viele Wochen. Zumal er auch das Urteil des Neunten Senats vom 23. 6. 1992 grundsätzlich in Frage stellt. Mir kamen am Schluß Ihres Vortrags die beiden Zeilen ins Gedächtnis: „Da sah man zur Rechten und zur Linken je einen halben Türken herunter sinken.“ Ich muß gestehen, daß mich das Urteil vom 23. 6. 1992 eigentlich überzeugt hatte. Dieses Urteil hat eine ganz einfache Aussage. Es sagt, daß eine Gesellschaft, die irgendwo auf der Welt nach dem Statut irgend eines anderen Landes als Kapitalgesellschaft eingetragen ist und ihren Verwaltungssitz in Deutschland hat oder nach Deutschland verlegt, jedenfalls keine Kapitalgesell-

schaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist. Diese Legaldefinition sagt: Kapitalgesellschaften sind Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bergrechtliche Gewerkschaften. Das Urteil des Neunten Senats sagt, daß eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft nicht Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist; wir müssen nach der Struktur der Gesellschaft prüfen, um was für ein Gebilde es sich handelt.

*Prof. Dr. Thiel:*

Vielleicht können Sie Ihren Standpunkt noch einmal etwas erläutern, Herr Wassermeyer. Die Finanzverwaltung ist von diesem Urteil auch überzeugt und hat dazu einen Erlaß herausgegeben. Ich zitiere einfach mal aus diesem Erlaß, denn das Zitat macht deutlich, daß trotz des Urteils des neunten Senats auf eine Prüfung des ausländischen Rechts und der Struktur der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht verzichtet werden kann. Das Urteil sagt nur, wenn die Geschäftsleitung der ausländischen Kapitalgesellschaft ins Inland verlegt wird, haben wir wegen der Sitztheorie keine rechtsfähige Gesellschaft mehr. Gleichwohl kann aber das Körperschaftsteuerrecht Anwendung finden. Der Erlaß sagt: „Die Körperschaftsteuerpflicht kann sich in derartigen Fällen aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 3 Abs. 1 KStG ergeben. Es muß daher im Einzelfall geprüft werden, ob die im Ausland rechtsfähige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die ihre Geschäftsleitung im Inland hat, dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einem Körperschaftsteuersubjekt im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Nr. 1–5 KStG entspricht und, wenn das der Fall ist, ob sie selbst den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt oder ob das Einkommen nach dem KStG oder dem EStG bei anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.“

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich möchte im Ergebnis die liechtensteinische AG, die ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt hat, als Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und im Sinne des §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 17 EStG behandeln. Ich habe dann die Schwierigkeit, daß § 8 Abs. 2 KStG nicht greift, weil die Vorschrift eine nach deutschem HGB bestehende Buchführungspflicht voraussetzt und die vermögensverwaltende liechtensteinische AG nach deutschem HGB nicht buchführungspflichtig ist. Der Unterschied zwischen der Auffassung des IX. Senats und meiner Auffassung besteht darin, daß ich die Anwendung des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG verneine. Die Vorschrift ist nicht schlechthin auf alle nicht rechtsfähigen Personen des Zivilrechts, sondern eben nur auf die in ihr genannten anzuwenden. Auf Kapitalgesellschaften ist generell die Nr. 1 anzu-



wenden. Dies gilt nicht nur für inländische Kapitalgesellschaften, sondern auch für solche ausländischen Rechtsgebilde, die im Rechtsvergleich einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprechen. Ich sehe den Vorteil meiner Auffassung darin, daß ich alle Folgeprobleme, mit Ausnahme des sich aus § 8 Abs. 2 KStG ergebenden, lösen kann. Auf der Grundlage der Auffassung des IX. Senats sehe ich für die Folgeprobleme keine Lösung. Mir ist insbesondere unklar, ob auf der Grundlage der Rechtsauffassung des IX. Senats die Gesellschafter eines im Inland nicht rechtsfähigen Gebildes noch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen.

*Dr. Uelner:*

Zivilrechtlich handelt es sich ja wohl eindeutig nicht um eine inländische Kapitalgesellschaft.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich glaube, die Tendenz im Schrifttum geht dahin, daß die ausländischen Kapitalgesellschaften unter die Nr. 1 fallen sollen ohne Rücksicht darauf, ob sie im Ausland oder im Inland zivilrechtlich rechtsfähig sind. Wenn man zu einem anderen Ergebnis käme, wäre das ja ganz außerordentlich problematisch. Man denkt immer an die liechtensteinische AG. Viel bedeutsamer sind ja mittlerweile die Fälle, in denen sehr große *international* tätige Gesellschaften gar keine Verwaltungssitzverlegung beschließen, sondern nur eine Schwerpunktverlagerung vornehmen. Sowohl das Zivilrecht als auch das Steuerrecht stellen ja immer auf den Schwerpunkt ab, und halten an der These fest, daß es nur *einen* Verwaltungssitz und *eine* Geschäftsleitung gibt. Wir erleben im Zuge der Globalisierung immer mehr, daß sich der Schwerpunkt der Geschäftsleitung verlagert und zwar unmerklich. Plötzlich sitzen von sechs Boardmitgliedern vier in Deutschland und früher war es z. B. nur einer. Plötzlich wird die Gesellschaft von hieraus geleitet. Ich habe das schon vor Jahren ausführlich in einem Symposium in München dargestellt, das Herr Vogel veranstaltet hat. In diesen Fällen wird wohl zivilrechtlich überhaupt niemand auf die Idee kommen, daß da ein Problem entstehen könnte, nur die Steuerleute merken es. Warum merken sie es? Weil plötzlich der Ort der Geschäftsleitung hier ist. Den Zivilrechtler interessiert das regelmäßig nicht, es wird nichts umgangen, es wird keiner geschädigt. Bleibt eigentlich nur das Problem von § 8 Abs. 2 KStG und da geht meine Frage dahin, Herr Wassermeyer: Kann man nicht Ihre ganze Überlegung auch auf den § 8 Abs. 2 KStG beziehen? Sie sagen ja, ich brauche eigentlich für § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG eine Kapitalgesellschaft im Sinne des deutschen Rechts. Dann sage ich, die habe ich zwar nicht, aber ich mache einen Typenvergleich. Jetzt mache ich dasselbe bei § 8 Abs. 2 KStG nicht mit dem Hinweis, daß die Steuerpflichtige im Ausland buchfüh-

rungspflichtig ist, sondern weil die vergleichbare Rechtsform in Deutschland buchführungspflichtig wäre. Ich mache nur denselben, zugegebenermaßen etwas komplizierteren Schritt, den Sie für § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vollzogen haben.

*Prof. Dr. Lang:*

Meine Frage an Herrn *Wassermeyer* ist: Warum ist im Falle einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit Betriebsstätte im Inland § 8 Abs. 2 KStG nicht analog anwendbar? § 8 Abs. 2 KStG gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern allgemein für Steuerpflichtige. Eine Regelungslücke besteht bei ausländischen Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des einschlägigen ausländischen Handelsrecht vergleichbar mit den Vorschriften des deutschen HGB buchführungspflichtig sein, so daß der Rechtsgedanke des § 8 Abs. 2 KStG Platz greift.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Herr *Raupach*, Sie sagen richtig, daß, wenn Ihre Auffassung zutreffen würde, die Lücke geschlossen wäre. Darüber sind wir uns einig. Aber § 8 Abs. 2 KStG setzt eben eine Buchführungspflicht nach deutschem HGB voraus. Deshalb benötige ich eine Handelsgesellschaft im Sinne des deutschen Handelsrechts. Das wäre eine nach deutschem Recht gegründete GmbH. Dies ist jedoch keine liechtensteinische AG, die ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt. Man kann es auch so ausdrücken, daß die erweiternde Auslegung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG Sinn macht, weil der Gesetzgeber darunter vernünftigerweise nicht nur deutsche Kapitalgesellschaften verstanden haben kann. Umgekehrt macht aber die erweiternde Auslegung des § 8 Abs. 2 KStG keinen Sinn. Sie würde bedeuten, daß ausländische Kapitalgesellschaften im Inland nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen könnten. Dies kollidiert mit der isolierenden Betrachtungsweise, wie wir sie üblicherweise im Bereich der beschränkten Steuerpflicht anstellen. Dies führt mich zu der Frage von Herrn *Lang*. Dazu möchte ich zwischen zwei Fälle unterscheiden. Zum einen betrachte ich die beschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaft, die keine Betriebsstätte oder ständigen Vertreter im Inland hat, die aber im Inland ein Haus vermietet. Wäre die Auffassung von Herrn *Lang* richtig, dann müßten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Inland als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt werden. Dann wäre der Veräußerungsgewinn hier schon immer steuerpflichtig gewesen. Der Gesetzgeber hat aber gerade in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG den Buchstaben „f“ eingefügt, um diesen Veräußerungsgewinn erfassen zu können. Auch der Gesetzgeber ist also nicht von der von Herrn *Lang* vertretenen Auffassung ausgegangen. Er hat mit anderen Worten § 8 Abs. 2 KStG so ausgelegt, wie es auch der BFH getan hat. Der andere Fall ist der einer

beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft, die im Inland eine Betriebsstätte hat. Die Betriebsstätte begründet jedoch noch keine Buchführungspflicht nach deutschem HGB. Etwas anderes gilt nur, wenn die Betriebsstätte zugleich Zweigniederlassung ist. Wir müssen also die in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten als gewerbliche qualifizieren können, um zu Einkünften aus Gewerbebetrieb zu gelangen. Dann ergibt sich die Verpflichtung, den Gewinn durch Bilanzierung zu ermitteln, aus §§ 140 ff. AO. Auch hier tauchen also Probleme auf.

*Dr. Uelner:*

Herr Wassermeyer, kommen Sie nicht, wenn Sie § 8 Abs. 2 KStG so auslegen und dann in die AO-Vorschriften gehen und unter „GmbH“ nur die deutsche GmbH verstehen, in Schwierigkeiten mit Ihrer Auslegung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; denn die Legaldefinition in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG „Kapitalgesellschaften“ besagt „Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung“? Darunter wären dann ja wohl auch nur die deutschen Kapitalgesellschaften zu verstehen.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich sehe in der deutschrechtlichen Ausrichtung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG den Sinn, daß nur solche ausländischen Rechtsgebilde steuerrechtlich als Kapitalgesellschaft qualifiziert werden sollen, die mit einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts vergleichbar sind. In der Verweisung des § 8 Abs. 2 KStG nur auf deutsches Handelsrecht sehe ich dagegen den Sinn, daß die Art der erzielten Einkünfteermittlung nicht von ausländischem Handelsrecht abhängen soll. Diese Differenzierung erscheint mir vernünftig.

*Prof. Dr. Raupach:*

Das ist dann nicht folgerichtig, denn Sie sagen, im § 1 KStG steht „die GmbH“, sie stellen fest, es ist keine GmbH, sie sagen für ausländische Gesellschaften muß ich prüfen, ob sie dem Strukturtypus einer GmbH entsprechen. Ich kann es so ausdrücken: wäre diese Gesellschaft in Deutschland, wäre sie eine GmbH. Jetzt mache ich weiter: dann wäre sie auch buchführungspflichtig. Infolge Ihrer Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG muß ich den § 8 Abs. 2 KStG genauso auslegen, weil der § 8 Abs. 2 KStG nämlich nur die Funktion hat, aus dem Absatz 1 all jene Rechtsformen herauszunehmen, die in Deutschland buchführungspflichtig sind.

*Prof. Dr. Thiel:*

Es ist eine Frage der Begründung, ob man durch Analogie zu § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 KStG in die unbeschränkte Steuerpflicht hineinkommt oder ob man das über die Nr. 5 macht. Da könnte es so sein, daß die Auffassung von Herrn *Wassermeyer* klarer ist, weil dann automatisch auch die Steuerpflicht der Gesellschaft feststeht. Da ist der Erlaß der obersten Finanzbehörden etwas diffus. Hinsichtlich des § 8 Abs. 2 KStG hat der Gesetzgeber offensichtlich das Problem, als er den § 49 EStG ergänzte, nicht so ganz deutlich gesehen. Die Fälle, die dem Gesetzgeber vorgeschwebt haben, waren die niederländischen Pensionsfonds, die aber lediglich beschränkt steuerpflichtig waren. Die hatten eben nicht die Geschäftsleitung im Inland. Deshalb hat man also den § 49 EStG ergänzt. Vor dem Hintergrund kann man natürlich argumentieren, wenn es also dem Gesetzgeber notwendig erschien, den § 49 EStG zu ergänzen, um die beschränkt Steuerpflichtigen einzufangen, dann haben wir für die unbeschränkt Steuerpflichtigen keine Regelung, weil sich der § 49 EStG auf sie nicht bezieht. Man hätte Ihre Überlegungen auch bei den beschränkt Steuerpflichtigen anstellen können. Dann hätte man aber auch das Gesetz nicht zu ergänzen brauchen.

*Prof. Dr. Raupach:*

Bei der beschränkten Steuerpflicht galt der § 8 Abs. 2 KStG nie, da gilt die isolierende Betrachtungsweise. Deswegen brauchte man die Regelungen des § 49 Abs. 2 EStG. Aber ich brauche sie nicht bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen.

*Prof. Dr. Lang:*

Herr *Thiel* hat die planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes ausgeführt. Eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes ist im Weg der Analogie zu beseitigen. Demnach reicht die Regelung des § 8 Abs. 2 KStG über das deutsche HGB hinaus.

*Schönwandt:*

Herr *Wassermeyer*, bei Ihrer Lösung, daß es für die Körperschaftsteuerpflicht nicht auf die Frage der Rechtsfähigkeit ankommt, ist die Tatsache unberührt, daß nach der herrschenden Theorie die Rechtsfähigkeit bei der Verlegung ins Inland wegfällt. Da erhebt sich eben die Frage der Prozeßfähigkeit im gerichtlichen Verfahren oder auch im Verwaltungsverfahren.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich gehe davon aus, daß eine ausländische Gesellschaft, die ihrerseits Vermögen hat, nicht enteignet wird, wenn sie ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt. Sie ist also mindestens noch bezogen auf das ihr schon vorher zuzurechnende Vermögen beschränkt rechtsfähig. Sie ist zwar vielleicht nicht mehr handlungsfähig, bleibt jedoch weiterhin Eigentümerin. Wenn sie als Eigentümerin eines deutschen Grundstücks im Grundbuch eingetragen wird, wird durch die Verlegung ihres Verwaltungssitzes diese Eigentümerstellung nicht berührt. Dann muß ich ihr auch Prozeßfähigkeit zuerkennen.



# Die gemeinnützige GmbH

## Wesensmerkmale – Erscheinungsformen – Steuerpflicht

Prof. Dr. *Jochen Thiel*  
Leitender Ministerialrat, Düsseldorf

### *Inhaltsübersicht*

- I. Die Wesensmerkmale der gemeinnützigen GmbH
  1. Rechtsgrundlagen
  2. Zulässige wirtschaftliche Aktivitäten
  3. Die Selbstlosigkeit als tragendes Element steuerlicher Gemeinwohlförderung
  4. Die steuerrechtlichen Bindungen der gemeinnützigen GmbH
- II. Erscheinungsformen der gemeinnützigen GmbH
  1. Die Stiftungs-GmbH
  2. Die GmbH mit wirtschaftsnaher Zielsetzung
    - a) Beschäftigungsgesellschaften
    - b) Forschungsgesellschaften
  3. Die GmbH im Grenzbereich hoheitlicher und gemeinnütziger Zwecke
- III. Die Satzung der gemeinnützigen GmbH
  1. Genaue Umschreibung des Satzungszwecks
  2. Verbot, eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen
  3. Gebot, die Mittel satzungsgemäß zu verwenden
  4. Verbot, Gewinne auszuschütten und Zuwendungen an die Gesellschafter zu machen
  5. Verbot der Rückzahlung von Kapitalanteilen und Sacheinlagen
  6. Begünstigungsverbot
  7. Satzungsmaßige Vermögensbindung
- IV. Die Verpflichtung zur zeitnahen Gemeinwohlförderung
- V. Die Körperschaftsteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH
  1. Kaufmann ohne Totalgewinn
  2. Das Einkommen
  3. Die partielle Steuerpflicht
  4. Die Einkommensermittlung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
    - a) Buchführungspflicht
    - b) Zum Unterschied zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art
    - c) Der Unterschied zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins
    - d) Die Aufteilung des Gewinns in den steuerpflichtigen und steuerfreien Teil
    - e) Die Zuordnung der Betriebsausgaben, Reingewinnsschätzung
    - f) Die Realisierung der stillen Reserven im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
  5. Die Körperschaftsteuerbelastung der gemeinnützigen GmbH
- VI. Die Umsatzsteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH

## VII. Andere Steuern

1. Gewerbesteuer
2. Vermögenssteuer
3. Grundsteuer

4. Erbschaft- und Schenkungssteuer
  5. Grunderwerbsteuer
- VIII. Ergebnisse (Thesen)

## I. Die Wesensmerkmale der gemeinnützigen GmbH

### 1. Rechtsgrundlagen

Gesellschaften mit beschränkter Haftung können nach Maßgabe des GmbH-Gesetzes zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck errichtet werden (§ 1 GmbHG). Im Unterschied zur OHG oder KG (vgl. §§ 105 Abs. 1, 161 Abs. 1 HGB) braucht ihr Zweck nicht auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet zu sein. Die GmbH darf ideelle Zwecke verfolgen und kann sich daher z. B. auch ganz einer Fördertätigkeit widmen<sup>1</sup>.

Das Steuerrecht gewährt der GmbH Steuervergünstigungen<sup>2</sup>, wenn sie ausschließlich (§ 56 AO) und unmittelbar (§ 57 AO) gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke)<sup>3</sup> verfolgt (§ 51 AO). Dazu muß die Tätigkeit der GmbH darauf gerichtet sein, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Förderung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO).

### 2. Zulässige wirtschaftliche Aktivitäten

Der gemeinnützigen GmbH sind wirtschaftliche Aktivitäten erlaubt (vgl. §§ 64, 65, 66, 67 AO). Sie stören die Gemeinnützigkeit nicht, wenn sie zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke unternommen werden. Bereits der RFH hat zwischen dem gemeinnützigen Zweck und den Mitteln zum Zweck unterschieden<sup>4</sup>. Nur der Zweck der Gesellschaft braucht ein solcher zu sein,

1 Vgl. *Hachenburg/Ulmer*, 8. Aufl., GmbHG, § 1 Rz. 24; *Baumbach/Hueck*, 16. Aufl., GmbHG, § 1 Rz. 12. Speziell zur gemeinnützigen GmbH s. *Loidl*, Die GmbH ohne erwerbswirtschaftliche Zielsetzung, Köln 1990; *Riechmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, Baden-Baden 1993; *Lüger*, StWa 1993, 231; *Theißner/Daub*, INF 1994, 277; *Wochner*, Mitt. Rh. NotK 1994, 89; *Grabau*, DStR 1994, 1032.

2 Vgl. die Übersicht bei *Thiel/Eversberg*, Die neue Vereinsbesteuerung, Köln 1996, S. 5.

3 Im folgenden wird „Gemeinnützigkeit“ dem üblichen Sprachgebrauch entsprechend als Oberbegriff verwendet.

4 RFHE 22, 204, 25, 103. Das Gesellschaftsrecht sieht in dem Ziel und dem Gegenstand (der Art) der Tätigkeit unterschiedliche Aspekte des Gesellschaftszwecks, vgl.



der die Allgemeinheit ausschließlich und unmittelbar fördert (§§ 56, 57 AO). Die Geschäfte, welche als Hilfsgeschäfte die Erfüllung des Zwecks ermöglichen, brauchen sich nicht als gemeinnützig darzustellen. Die wirtschaftliche Tätigkeit darf aber – ihrem Charakter als Hilfsgeschäft entsprechend – nicht in erster Linie verfolgt werden (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO).<sup>5</sup> Das Erscheinungsbild der gemeinnützigen Körperschaft muß durch ihren gemeinnützigen Zweck bestimmt werden. Wenn dies gewährleistet ist, beschränkt sich das Steuerrecht regelmäßig darauf, die unter dem Dach der gemeinnützigen Körperschaft ausgeübten Tätigkeiten – wenn möglich – zu trennen und die wirtschaftliche Tätigkeit aus Wettbewerbsgründen<sup>6</sup> so zu besteuern, als wäre sie alleiniger Geschäftsgegenstand. Ein Standardbeispiel ist das Restaurant, z. B. einer Museums-GmbH, das als sog. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) in der Person der GmbH der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und ggf. auch der Vermögensteuer unterliegt (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 3 Nr. 12 VStG). Wie das Restaurant in dem Beispielsfall werden alle sog. Mittelbeschaffungsbetriebe behandelt, deren Zweck es ist, einer gemeinnützigen Körperschaft Finanzquellen zu erschließen. Wenn ehrenamtlich tätige Kräfte durch gesellige Veranstaltungen, Basare oder Altkleidersammlungen einer gemeinnützigen GmbH zusätzliche Mittel zur Verwirklichung ihrer gemeinnützigen Zwecke beschaffen, so ist das für die Gemeinnützigkeit der Gesellschaft unschädlich. Die Beschaffungsmaßnahmen selbst genießen allerdings keine steuerlichen Vergünstigungen<sup>7</sup>.

Nicht alle wirtschaftlichen Aktivitäten einer gemeinnützigen GmbH werden jedoch besteuert. Es gibt gemeinnützige Zwecke, die nur durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwirklicht werden können. In diesem Fall genießt auch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als sog. Zweckbetrieb die steuerlichen Vorteile des Gemeinnützigkeitsrechts (§ 65 AO). Beispiele sind die Krankenhaus-GmbH oder die Theater-GmbH. Diese Gesellschaften erbringen medizinische bzw. kulturelle Leistungen gegen Entgelt und üben damit eine wirtschaftliche Tätigkeit aus. Sie sind in § 67 AO (Krankenhaus)

---

Lutter/Hommelhoff, 14. Aufl., GmbHG, § 1 Rz. 2, 3; Baumbach/Hueck, 16. Aufl., GmbHG, § 1 Rz. 5.

- 5 Das zulässige Ausmaß der wirtschaftlichen Tätigkeit ist am Gebot der Selbstlosigkeit zu messen: Vgl. BFH v. 26. 4. 1989, BStBl. 1989 II, 670, 672; v. 23. 10. 1991, BStBl. 1992 II, 62, 64; Scholtz, FS Ludwig Schmidt, München 1993, S. 707, 717 ff.; a. A. Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991, S. 7 ff., 35 ff., 64.
- 6 Zur Bedeutung des Wettbewerbsgedankens vgl. Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, Bonn 1988 (im folgenden zit. Gutachten), S. 151 ff., 429 ff., Scholtz (Fn. 5), S. 717.
- 7 Vgl. Gutachten (Fn. 6), S. 168 ff.

und § 68 Nr. 7 AO (Theater) ausdrücklich als steuerfreie Zweckbetriebe anerkannt<sup>8</sup>.

### 3. Die Selbstlosigkeit als tragendes Element steuerlicher Gemeinwohlförderung

In seinem Beschluß vom 22. 6. 1995 zur Erbschaftsteuer<sup>9</sup> ist das BVerfG noch einen Schritt weiter gegangen. Es hat alle Unternehmen, namentlich des Mittelstandes, als gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet charakterisiert, weil sie Produktivität und Arbeitsplätze garantieren. Diese programmatische Erklärung zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuerentlastung für die Unternehmen verwischt die Grenzen zwischen unternehmerischer Tätigkeit und Gemeinnützigkeit. Die Förderung des Gemeinwohls reicht für sich allein nicht aus, die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit zu rechtfertigen<sup>10</sup>. Kaufleute und Industrielle, Landwirte und Freiberufler leisten sicher viel für die Allgemeinheit und mögen für die Volkswirtschaft insgesamt wichtiger sein als die gemeinnützigen Einrichtungen. Dennoch verdienen sie keine Steuervergünstigung. Sie verfolgen eigenwirtschaftliche Interessen und ernten mit dem von ihnen erzielten Gewinn die Früchte ihrer Tätigkeit. Sie werden – wie auch die Arbeitnehmer – durch ihre Einkünfte belohnt und bedürfen deshalb insoweit keiner zusätzlichen steuerrechtlichen Förderung. Gemeinnützigkeit erfordert mehr als unternehmerische Tätigkeit, nämlich altruistisches Handeln im Dienst am Nächsten und zum Wohle für die Allgemeinheit<sup>11</sup>.

### 4. Die steuerrechtlichen Bindungen der gemeinnützigen GmbH

Der Preis für die Vorteile der Gemeinnützigkeit ist die Bindung an die strengen Anforderungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, über deren Einhaltung die Finanzbehörden im Veranlagungsverfahren und im Wege der Außenprüfung wachen. Bevor eine GmbH den Schritt in die Gemeinnützigkeit vollzieht, muß deshalb von ihren Gesellschaftern entschieden werden, ob die zu erwartenden Steuervorteile den Verlust der unternehmerischen Unab-

8 Bei ihnen brauchen deshalb die allgemeinen Voraussetzungen des Zweckbetriebs (§ 65 AO) und damit insb. die Wettbewerbsklausel (§ 65 Nr. 3 AO) nicht geprüft zu werden.

9 BStBl. 1995 II, 671, 674.

10 Vgl. hierzu das Minderheitsvotum im Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts (Fn. 6), S. 344 ff.

11 Minderheitsvotum in Gutachten (Fn. 6), S. 348.

hängigkeit aufwiegen. In diesem Zusammenhang sind insbesondere folgende Beschränkungen der Handlungsfreiheit zu nennen<sup>12</sup>:

- Die Festlegung der gemeinnützigen Zwecke und der Art ihrer Verwirklichung in der Satzung (§ 60 AO). Die tatsächliche Geschäftsführung darf sich nur noch in diesem Rahmen bewegen. Sie muß auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den einschlägigen Bestimmungen der Abgabenordnung entsprechen (§ 63 AO). Dieses Korsett kann die GmbH nur durch Aufgabe der Gemeinnützigkeit ablegen. Hierzu bedarf es der Satzungsänderung. Ein Verzicht auf die Gemeinnützigkeit ist nicht möglich<sup>13</sup>.
- Die Beschränkung der eigenwirtschaftlichen Tätigkeit, der alle gemeinnützigen Körperschaften unterliegen (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO). In diesem Zusammenhang ist für Zweckbetriebe das Wettbewerbsverbot nach § 65 Nr. 3 AO zu beachten. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb verliert seine Eigenschaft als Zweckbetrieb, wenn er zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.
- Die Verpflichtung zur Mittelverwendung ausschließlich für Satzungszwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und die Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO), die gewährleisten, daß alle Ressourcen auch wirklich für die Zwecke des Gemeinwohls genutzt werden.
- Die Aufteilung der Gesellschaft in einen steuerbegünstigten und in einen steuerpflichtigen Bereich. Sie kann zur Steuerpflicht führen, obwohl der GmbH wegen der Verausgabung ihrer Mittel für Satzungszwecke keine Überschüsse verblieben sind. Außerdem behindert die steuerliche Grenzziehung die Geschäftstätigkeit, weil die Mittel des steuerbegünstigten Bereichs nicht ohne weiteres im steuerpflichtigen Bereich verwendet werden dürfen<sup>14</sup>.

Insbesondere kommerziell ausgerichtete Gesellschaften im Grenzbereich der Gemeinnützigkeit, bei denen die Erlangung der Steuervergünstigungen ohnehin auf Schwierigkeiten stößt, sind oft gut beraten, wenn sie sich gar nicht erst den Zwängen des Gemeinnützigkeitsrechts unterwerfen. Sie laufen sonst Gefahr, bei ihrer Geschäftstätigkeit gegen die eingegangenen Bindungen zu verstoßen und damit die Gemeinnützigkeit zu verlieren. Damit sind oft ganz erhebliche Steuernachforderungen verbunden, vor allem wenn die Verstöße

12 Vgl. Lang, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, 2. Aufl., Düsseldorf 1994, Kapitel T, Tz. 36 ff.

13 AEAO zu § 59 Nr. 3.

14 Vgl. AEAO zu § 55 Nr. 8.

gegen das Gemeinnützigkeitsrecht von den Finanzbehörden erst nach Jahren aufgedeckt werden.

## II. Erscheinungsformen der gemeinnützigen GmbH

### 1. Die Stiftungs-GmbH

Das Zivilrecht stellt als Rechtsform für die dauernde Zweckbindung eines Vermögens an den Stifterwillen die Stiftung (§§ 80 ff. BGB) zur Verfügung. Jedoch ist das Gesellschaftsrecht so flexibel, daß auch eine GmbH von den Gesellschaftern als stiftungszweckähnliches Förderinstrument genutzt werden kann<sup>15, 16</sup>. Eine GmbH, die Stiftungszwecke verfolgt, darf in ihrer Firma das Wort „Stiftung“ verwenden<sup>17</sup>. Ihr Gesellschaftszweck kann darin bestehen, bestimmte Personen oder Einrichtungen nach Art einer Förderstiftung unentgeltliche Zuwendungen zu machen. In dieser Weise betätigt sich z. B. die als Stiftungs-GmbH organisierte Robert-Bosch-Stiftung. Sie ist mit einem Vermögen von über 700 Mio DM<sup>18</sup> Mehrheitsgesellschafterin der Robert Bosch GmbH<sup>19</sup>. Ihren Hauptzweck, die öffentliche Gesundheitspflege, verwirklicht sie insbesondere dadurch, daß sie ein Krankenhaus und ein pharmakologisches Institut unterhält. Daneben vergibt sie Mittel für zahlreiche andere Gemeinwohlzwecke.

Die GmbH ist der Stiftung als Rechtsform durch die größere Flexibilität des Gesellschaftsrechts überlegen. Die GmbH kann nach den Vorschriften des GmbHG ohne staatliche Genehmigung gegründet werden. Sie unterliegt anders als die Stiftung auch keiner staatlichen Aufsicht. Es ist Sache der Gesellschafter, die Einhaltung der Satzung mit den dafür vorgesehenen gesellschaftsrechtlichen Mitteln sicherzustellen. Zu nennen sind hier insbesondere: die Einsetzung und Abberufung der Geschäftsführer (vgl. §§ 38, 46 Nr. 5 GmbHG), die Ausübung der Kontrollrechte in der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 6 GmbHG) und – fakultativ – die Bestellung eines Aufsichtsrates (§ 52 GmbHG) oder Beirates. Auf diese Weise bleibt der Einfluß des Gründungsgesellschafters (Stifters) und seiner Rechtsnachfolger auf die dem Gemeinwohl verpflichtete GmbH – viel stärker als bei einer Stiftung – erhalten. Die Gesellschafter können sogar die Satzung der GmbH ändern, wenn ihr

15 MünchKomm/Reuter, 3. Aufl., BGB, Vor § 80 Rz. 38.

16 Riehmer, Körperschaften als Stiftungsorganisation, Baden-Baden 1993, zählt im Anhang 54 Stiftungs-GmbHs auf.

17 OLG Stuttgart, NJW 1964, 1231; BayObLG NJW 1973, 249; Staudinger/Rawert (1995), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 179.

18 Vgl. Stiftungshandbuch, 3. Aufl., Baden-Baden 1983, S. 74, 75.

19 Staudinger/Rawert (1995), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 177.

Gesellschaftszweck nicht mehr zeitgemäß ist und an die Entwicklung angepaßt werden muß.

Die Kehrseite dieser Freizügigkeit ist, daß das Vermögen der GmbH nicht vor dem Zugriff der Gesellschafter geschützt ist. Es dient dem Gemeinwohl nur solange, wie die Gesellschafter die Bindung aufrechterhalten. Der Erblasser, der seinen Erben Anteile an einer Stiftungs-GmbH hinterläßt, kann die Umwidmung auch durch testamentarische Anordnung nicht auf Dauer verhindern<sup>20</sup>. Selbst das Steuerrecht bietet keinen durchgreifenden Schutz. Zwar verliert die GmbH bei einer Umwidmung ihres Vermögens zu nicht gemeinnützigen Zwecken rückwirkend ihre Steuerbefreiung für die letzten zehn Jahre (§ 61 Abs. 3 AO) und muß ggf. ganz erhebliche Steuern nachzahlen. Jedoch können die Gesellschafter das verbleibende Vermögen für ihre eigenen Zwecke verwenden<sup>21</sup>. Wenn die Rechtsnachfolger des Stifters der GmbH sich als Gesellschafter einig sind, können sie der Gesellschaft ihren Willen aufzwingen. Der nur unzulängliche Schutz des Stifterwillens in der Stiftungs-GmbH ist der Preis für ihre Staatsfreiheit<sup>22</sup>.

## 2. Die GmbH mit wirtschaftsnaher Zielsetzung

### a) Beschäftigungsgesellschaften

Das Gemeinnützigkeitsrecht erlaubt, gemeinnützige Zwecke durch wirtschaftliche Betätigungen zu verwirklichen, sofern die wirtschaftlichen Aktivitäten auf die gegenwartsnahe Verwirklichung der gemeinnützigen Ziele ausgerichtet sind<sup>23</sup>. Der BFH<sup>24</sup> hat dementsprechend die Gemeinnützigkeit einer arbeits-therapeutischen Beschäftigungs-GmbH bestätigt, die schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Arbeitnehmer beschäftigte. Bei ihnen handelte es sich insbesondere um Suchtkranke, Arbeitsentwöhnte oder Behinderte. Sie wurden während ihrer Beschäftigung bei der GmbH von dieser berufs- und sozialpädagogisch betreut, um dadurch die Voraussetzungen für ihre spätere Eingliederung in den normalen Arbeitsprozeß zu schaffen. Die Arbeit bei der Beschäftigungs-GmbH bestand in der Durchführung von Lohnaufträgen, die der GmbH von mehreren Unternehmen erteilt worden waren. Die Durchführung der Lohnaufträge, für die die GmbH von den Unternehmen

20 MünchKomm/Reuter, 3. Aufl., BGB, Vor § 80 Rz. 40.

21 Riehm (Fn. 16), S. 214 f., schlägt deshalb de lege ferenda vor, bei einem Wegfall des gemeinnützigen Zwecks das Vermögen der Stiftungs-GmbH zugunsten der nach der ursprünglichen Satzung begünstigten gemeinnützigen Einrichtung einzuziehen.

22 Staudinger/Rawert (1995), BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rz. 178.

23 Vgl. Hüttemann (Fn. 5), S. 64.

24 BFH v. 26. 4.1995, BStBl. 1995 II, 767.

bezahlt wurde, sah der BFH als Zweckbetrieb (§ 65 AO) an. Er folgte den Feststellungen des Finanzgerichts, daß die GmbH die Lohnaufträge nur übernommen hatte, um die ansonsten Arbeitslosen mit sinnvoller Arbeit zu beschäftigen und dadurch ihren satzungsmäßigen Zweck – die Wiedereingliederung von schwer vermittelbaren Arbeitslosen in den normalen Arbeitsprozeß – verwirklichen zu können. Den Wettbewerb zu anderen Wirtschaftsunternehmen hielt der BFH unter diesen besonderen Umständen für vermeidbar, so daß die wirtschaftliche Tätigkeit dem gemeinnützigen Bereich zugeordnet werden konnte.

Dagegen fallen die „normalen“ Beschäftigungsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH, die bloße Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen durchführen und den von Arbeitslosigkeit bedrohten Personen „nur“ eine Beschäftigungsmöglichkeit bieten, aus der Gemeinnützigkeit heraus. Indem sie Waren herstellen und vertreiben oder Leistungen an Dritte erbringen, üben sie wie andere Unternehmen eine nicht gemeinnützige, wirtschaftliche Tätigkeit aus. Die Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen, die damit einhergeht, ist mit jeder unternehmerischen Tätigkeit verbunden und für sich gesehen kein Grund für die Zuwendung der Gemeinnützigkeit<sup>25</sup>.

#### *b) Forschungsgesellschaften*

Ein weiteres Beispiel für die Gemengelage von ideeller und wirtschaftlicher Tätigkeit ist die öffentlich geförderte Forschung außerhalb der Universitäten<sup>26</sup>, deren private Träger durchweg auch wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben und dennoch gemeinnützig sind. Von den in Deutschland bestehenden 16 Großforschungseinrichtungen haben neun, wie z. B. die Gesellschaft für Mathematik und Datenverarbeitung in Birlinghoven bei Bonn oder das Kernforschungszentrum in Jülich, die Rechtsform der GmbH. Diese Einrichtungen werden überwiegend durch Zuwendungen der öffentlichen Hand finanziert. Ihr Beitrag für das Gemeinwohl besteht in der Eigenforschung, deren Ergebnisse durch Veröffentlichung der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden. In Verbindung damit entfalten die Einrichtungen aber auch eine umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeit, indem sie Forschungsaufträge der Industrie und der Wirtschaft gegen Entgelt übernehmen (sog. Auftragsforschung). Die Zusammenarbeit im kommerziellen Bereich gewährleistet die Praxisnähe der Forschung und sorgt dafür, daß die wissenschaftlichen Erkenntnisse ohne Umweg der wirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden. Außerdem fließen den Forschungseinrichtungen durch die Auftragsforschung zusätzliche Mittel (sog. Drittmittel) zu, mit denen weitere fachspezifische Forschungsvorhaben finan-

<sup>25</sup> BMF v. 11. 3. 1992, BStBl. 1993 I, 214.

<sup>26</sup> Vgl. dazu J. Thiel, DB 1996, 1944.

ziert werden können. Diese aus volkswirtschaftlicher und wissenschaftlicher Sicht sinnvolle Kombination aus öffentlich geförderter Eigenforschung und privat finanzierter Auftragsforschung wirft erhebliche steuerrechtliche Probleme auf.

Der BFH<sup>27</sup> hat die gemeinnützige Tätigkeit nur in der Eigenforschung gesehen und entschieden, daß eine Forschungseinrichtung ihre Gemeinnützigkeit verliert, wenn die Eigenforschung und die Auftragsforschung untrennbar miteinander verbunden sind. Es liegt dann insgesamt ein gewerbliches Unternehmen vor. Denn die Auftragsforschung dient in erster Linie der Erfüllung der Zwecke des Auftraggebers und damit nicht der eigenen steuerbegünstigten Zwecke der GmbH. Die Auftragsforschung – als Forschung im Interesse einzelner Auftraggeber – ist keine als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennende Förderung von Wissenschaft und Forschung.

Sofern die Auftragsforschung eine von der Eigenforschung abgrenzbare, selbständige Tätigkeit der GmbH ist, liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Dieser ist kein Zweckbetrieb, da er nicht in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der GmbH zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO). Daran ändert sich nach Auffassung des BFH auch nichts dadurch, daß aus der Auftragsforschung Erkenntnisse gewonnen werden, die bei der Eigenforschung verwertet werden können.

Bei diesem Ergebnis ist es nicht geblieben. Der Gesetzgeber möchte auf die bewährte Zusammenarbeit zwischen Forschung und Industrie nicht verzichten. Er hält es zur wirksamen und sinnvollen Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks der Forschungseinrichtungen für notwendig, daß die im steuerbegünstigten Bereich (Grundlagenforschung) gefundenen Ergebnisse in der Praxis überprüft und der Wirtschaft zugänglich gemacht werden. Aus diesem Grunde ist durch das Jahressteuergesetz 1997 eine neue Nr. 9 in § 68 AO eingefügt worden. Danach sind Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen Zweckbetriebe, wenn sich deren Träger überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus den Erträgen des eigenen Vermögens finanzieren<sup>28</sup>.

27 Urt. v. 30. 11. 1995, DB 1996, 967 ff. Das Urteil ist gegenüber einem gemeinnützigen Verein ergangen.

28 Die Auftragsforschung gehört zum Zweckbetrieb. Nicht in den Zweckbetrieb einbezogen werden Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die sog. Projektträgerschaften und wissenschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

### 3. Die GmbH im Grenzbereich hoheitlicher und gemeinnütziger Zwecke

Die prekäre Haushaltslage zwingt den Staat und die Kommunen dazu, alle Rationalisierungsreserven auszuschöpfen und sich mancher in der Vergangenheit wahrgenommenen Aufgabe zu entledigen. Dadurch ist eine Privatisierungswelle in Gang gesetzt worden, zu der auch die Überlegung beiträgt, daß öffentliche Aufgaben in privater Trägerschaft besser und billiger wahrgenommen werden können. In diesem Zusammenhang kommt es häufig zu Ausgründungen auf eine GmbH, die sich als Rechtsform besonders dazu eignet, staatliche oder kommunale Aufgaben als privater Träger zu übernehmen. Dabei werden oft die mit der Einschaltung der GmbH verbundenen Steuerfragen nicht bedacht. So werden z. B. die Gewinnaussichten der GmbH möglichst klein gehalten, indem der kommunale oder staatliche Gesellschafter die für die Durchführung der übertragenen Aufgaben zu zahlende Vergütung nach dem Kostendeckungsprinzip bemißt. Dabei wird übersehen, daß auch auf eine von der öffentlichen Hand beherrschte GmbH die stringenten steuerrechtlichen Vorschriften über die Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften Anwendung finden<sup>29</sup>. Diese verlangen, daß der GmbH ein angemessener Gewinn verbleibt. Andernfalls liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor<sup>30</sup>. Dazu genügt bereits, daß im Rahmen der Erstausrüstung der Kapitalgesellschaft Rechtsgeschäfte mit den Gesellschaftern abgeschlossen werden, die verhindern, daß der Gewinn der GmbH über eine angemessene Vergütung für das eingezahlte Nennkapital hinaus gesteigert werden kann<sup>31</sup>.

Das Problem wäre gelöst, wenn die Durchführung hoheitlicher Aufgaben durch die damit betraute GmbH ein gemeinnütziger Zweck wäre. Denn dann wäre die GmbH nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG Körperschaftsteuer- und gewerbesteuerfrei. Oft werden hoheitliche und gemeinnützige Zwecke einander gleichgesetzt. Denn eine hoheitliche Tätigkeit ist grundsätzlich darauf ausgerichtet, dem Gemeinwohl zu dienen<sup>32</sup>. Dennoch gibt es keine pauschale Antwort. Denn Gemeinwohlförderung ist nicht mit Gemeinnützigkeit identisch<sup>33</sup>. In § 55 Abs. 1 Satz 3 AO wird hervorgehoben, daß eine Förderung der Allgemeinheit nicht allein deswegen vorliegt, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt. Man wird drei Fälle unterscheiden müssen:

29 BFH v. 2. 2. 1994, BStBl. 1994 II, 479.

30 Abschn. 31 Abs. 3 Satz 14 ff. KStR 1995.

31 BFH v. 5. 10. 1977, BStBl. 1978 II, 234; v. 23. 5. 1984, BStBl. 1984, 673; v. 2. 2. 1994, BStBl. 1994 II, 479.

32 Vgl. *Seifert/Metschkoll*, DB 1992, 1691.

33 S. oben I, 3.



- Handelt es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit, die – wenn sie von einer Kommune selbst wahrgenommen wird – bei dieser einen Betrieb gewerblicher Art begründet, fehlt es an einem gemeinnützigen Zweck der GmbH, so daß eine Steuerbefreiung schon deswegen nicht in Betracht kommt. Damit sind die in § 4 Abs. 3 KStG aufgezählten Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafendienst dienen, von der Gemeinnützigkeit ausgeschlossen.
- Handelt es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine ideelle Tätigkeit, die schon bei Wahrnehmung durch die öffentliche Hand gemeinnützig war oder gewesen sein könnte, kann auch die übernehmende GmbH gemeinnützig sein.

*Beispiele<sup>34</sup>:*

Ein öffentlich rechtlicher Träger gründet ein Krankenhaus in der Rechtsform der GmbH. Das Krankenhaus kann als Zweckbetrieb unabhängig von der Rechtsform des Trägers gemeinnützig sein (§ 67 AO). Das gleiche gilt für Alten- und Pflegeheime (§ 68 Nr. 1 Buchst. a AO), für Kindergärten, Jugend- und Studentenheime (§ 68 Nr. 1 Buchst. b AO), für Behindertenwerkstätten (§ 68 Nr. 3 AO), für kulturelle Einrichtungen wie Theater und Museen (§ 68 Nr. 7 AO) sowie für Volkshochschulen und andere Einrichtungen, die Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen (§ 68 Nr. 8 AO).

- Handelt es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine hoheitliche Pflichtaufgabe, so kann die öffentliche Hand sich ihrer nicht durch Übertragung auf eine GmbH entledigen. Möglich ist nach den rechtlichen Rahmenbedingungen dann nur die Einschaltung der GmbH als Erfüllungsgehilfin. Die öffentliche Hand bleibt aber für die Aufgabe weiter verantwortlich. So liegt es bei der Abfall- und Abwasserentsorgung, die gegenwärtig im Mittelpunkt der Privatisierungsdebatte steht. Einer GmbH, die von einer Kommune zur Abfallbeseitigung errichtet wird, muß die Gemeinnützigkeit versagt bleiben. Zwar ist die Abfallbeseitigung als Teil des Umweltschutzes ein gemeinnütziger Zweck<sup>35</sup>. Dennoch erfüllt die mit dieser Aufgabe betraute GmbH nicht die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit. Denn sie unterstützt die Kommune bei der Wahrnehmung einer Pflichtaufgabe und verfolgt damit unmittelbar die Zwecke ihres Gesellschafters und nicht die der Allgemeinheit<sup>36</sup>.

Bei konsequenter Anwendung dieser Maßstäbe konnten eine Reihe von wirtschaftlichen Tätigkeiten, die in der Vergangenheit als gemeinnützig beurteilt

34 S. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 55 Rz. 59.

35 BVerwG v. 9. 3. 1990, DVBl 1990, 589.

36 BMF v. 27. 12. 1990, UR 1991, 57; offengelassen von BFH v. 15. 12. 1993, BStBl. 1994 II, 314. In der Entscheidung wurde die Gemeinnützigkeit wegen des Fehlens eines Zweckbetriebs verneint.

wurden, nicht länger nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerfrei gelassen werden. Ihre Einbeziehung in die Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Vermögensteuerpflicht wäre aber wegen ihrer Bedeutung für das Allgemeinwohl keine angemessene Lösung gewesen. Deshalb hat der Gesetzgeber sie unter Befreiung von den Fesseln des Gemeinnützigkeitsrechts durch besondere gesetzliche Regelung steuerfrei gestellt. Zu nennen sind hier insbesondere<sup>37</sup>

- die Bürgschaftsbanken (Kreditgarantiegemeinschaften), deren Tätigkeit sich auf Wirtschaftsförderungsmaßnahmen beschränkt (§ 5 Abs. 1 Nr. 17 KStG),
- die Wirtschaftsförderungsgesellschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG,
- die Gesamthafenbetriebe (§ 5 Abs. 1 Nr. 19 KStG) und
- die Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von steuerbefreiten Körperschaften und von steuerbefreiten Personenvereinigungen zum Ausgleich von Versorgungslasten der Mitglieder im Umlageverfahren (§ 5 Abs. 1 Nr. 20 KStG).

### III. Die Satzung der gemeinnützigen GmbH

Die satzungsmäßigen Anforderungen, die eine GmbH zur Erlangung der Gemeinnützigkeit erfüllen muß (formelle Satzungsmäßigkeit), sind in § 59 AO geregelt<sup>38</sup>. Danach wird die Steuervergünstigung nur gewährt, wenn aus der Satzung die von der GmbH verfolgten steuerbegünstigten Zwecke (§§ 52 bis 54 AO), ihre Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung (§ 56, 57 AO) hervorgehen. Außerdem muß die Vermögensbindung in der Satzung festgelegt sein (§ 61 AO). Das Unterhalten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 14 Sätze 1, 2 AO, § 64 AO), die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO) sind, und die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) dürfen nicht Satzungszwecke sein. Die aus steuerlichen Gründen notwendigen Satzungsbestimmungen für die GmbH ergeben sich aus den Mustersatzungen des AO-Anwendungserlasses (Anlagen 1, 2 zu § 60 AO).

37 Eine GmbH, die nach den vorgenannten Vorschriften steuerfrei ist, darf nur den jeweiligen steuerbegünstigten Zweck verfolgen.

38 Es gibt kein besonderes Anerkennungsverfahren. Ob eine Körperschaft gemeinnützig ist, entscheidet das Finanzamt im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid oder Freistellungsbescheid, AEAO zu § 59 Nr. 3.

## 1. Genaue Umschreibung des Satzungszwecks

In der Satzung der GmbH müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt werden, daß aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gegeben sind (§ 60 Abs. 1 AO). Dazu müssen die einzelnen Zwecke (vgl. §§ 52 bis 54 AO) aufgeführt und die wichtigsten Maßnahmen, die für die Zweckverwirklichung vorgesehen sind, genannt werden.

### *Beispiel nach § 1 der Mustersatzung*

„Die X-GmbH verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Zweck der Gesellschaft ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung auf dem Gebiet der Herzerkrankungen. Der Satzungszweck wird insbesondere verwirklicht durch

- Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen,
- Durchführung von Forschungsvorhaben,
- Vergabe von Forschungsaufträgen.

Die Gesellschaft wird sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben Hilfspersonen im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO bedienen, soweit sie die Aufgaben nicht selbst wahrnimmt.“

## 2. Verbot, eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen

Das Verbot, weder zum eigenen Vorteil noch zu Gunsten ihrer Gesellschafter eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen<sup>39</sup>, gilt nicht uneingeschränkt. Der GmbH sind gewerbliche Tätigkeiten zur Mittelbeschaffung gestattet. Diese dürfen nur nicht vorrangig verfolgt werden und damit die steuerbegünstigten Satzungszwecke in den Hintergrund drängen<sup>40</sup>. In der Satzung darf der Mittelbeschaffungsbetrieb nicht erwähnt werden.

### *Satzungsinhalt nach § 2 der Mustersatzung:*

„Die Gesellschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.“

## 3. Gebot, die Mittel satzungsgemäß zu verwenden

Die GmbH muß im Prinzip alle ihre Mittel für die Satzungszwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

### *Satzungsinhalt nach § 3 Abs. 1 Satz 1 der Mustersatzung:*

„Die Mittel der Gesellschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.“

Die Regelung läßt die Ausnahmen vom Gebot der satzungsmäßigen Mittelverwendung unberücksichtigt. So ist es zulässig, Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft zu beschaffen (§ 58

<sup>39</sup> AEO Nr. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

<sup>40</sup> S. oben I., 2.

Nr. 1 AO) oder die für eigene Zwecke beschafften Mittel teilweise (§ 58 Nr. 2 AO) einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zu überlassen. Auch kann die gemeinnützige GmbH Arbeitskräfte (§ 58 Nr. 3 AO) oder Räume (§ 58 Nr. 4 AO) anderen gemeinnützigen Körperschaften zur Verfügung stellen. In der Satzung muß nur die Mittelbeschaffung für andere Körperschaften (§ 59 Nr. 1 AO) als Satzungszweck geregelt werden.

*Beispiel in Ergänzung von § 1 der Mustersatzung:*

„Zweck der Gesellschaft ist die Beschaffung von Mitteln für das Deutsche Rote Kreuz.“

Im übrigen bedarf die Mittelverwendung nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO aus steuerlichen Gründen keiner satzungsmäßigen Ermächtigung<sup>41</sup>.

#### 4. Verbot, Gewinne auszuschütten und Zuwendungen an die Gesellschafter zu machen

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verbietet der gemeinnützigen GmbH, Gewinne an ihre Gesellschafter auszuschütten und ihren Gesellschaftern in dieser Eigenschaft Zuwendungen zu machen.

*Satzungsinhalt nach § 3 Abs. 1 Satz 2 der Mustersatzung:*

„Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter auch keine sonstigen Zuwendungen aus den Mitteln der Gesellschaft erhalten.“

Die Formulierung in der Mustersatzung geht von dem Regelfall aus, daß die Gesellschafter der GmbH nicht gemeinnützig sind, so daß das Verbot uneingeschränkt notwendig ist. Die Ausschüttung von Gewinnen würde Mittel der GmbH einer nicht gemeinnützigen Verwendung zuführen und gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstoßen. Sind die Gesellschafter dagegen selbst gemeinnützige Körperschaften, ist es der GmbH nach § 58 Nr. 2 AO gestattet, ihnen ihre Mittel teilweise zukommen zu lassen. Dies kann im Wege der Gewinnausschüttung oder der Zuwendung geschehen. Sofern der Weg der Zuwendung gewählt wird, stört die Formulierung in der Mustersatzung nicht, weil sich argumentieren läßt, daß die Gesellschafter die Mittel nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, sondern als gemeinnützige Körperschaft erhalten. Dagegen wäre der Weg über die Gewinnausschüttung durch die Satzungsbestimmung versperrt. Hat eine gemeinnützige GmbH Gesellschafter, die ebenfalls steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der AO verfolgen, so muß die Satzung, um Gewinnausschüttungen zu ermöglichen, wie folgt ergänzt werden:

*Ergänzung zu § 3 Abs. 1 Satz 2 der Mustersatzung:*

„Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile . . . erhalten. Dies gilt nicht für Gesellschafter, die steuerbegünstigte Körperschaften sind.“

<sup>41</sup> Sie kann sich aber aus gesellschaftsrechtlichen Gründen empfehlen.

## 5. Verbot der Rückzahlung von Kapitalanteilen und Sacheinlagen

Bei Auflösung einer gemeinnützigen GmbH dürfen die Gesellschafter wegen der Selbstlosigkeit der Gesellschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO). Alles andere Vermögen muß nach dem Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Das gilt auch für die Wertsteigerungen, die die Sacheinlagen während der Zugehörigkeit zum Vermögen der gemeinnützigen GmbH erfahren haben. Der Gesellschafter hat nur Anspruch auf den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Einlage (§ 55 Abs. 2 AO) und muß bei Rückgabe des Wirtschaftsgutes selbst ggf. eine Ausgleichszahlung leisten<sup>42</sup>. Bei Wirtschaftsgütern, die vor der Einlage in die gemeinnützige GmbH aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, erhält der Gesellschafter statt des gemeinen Werts im Zeitpunkt der Einlage nur den dem ursprünglichen Buchwert entsprechenden Betrag (§ 55 Abs. 3 AO).

*Satzungsinhalt nach § 3 Abs. 2 der Mustersatzung:*

„Die Gesellschafter erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.“

Die Gesellschafter können natürlich auch die eingezahlten Kapitalanteile und die Sacheinlagen der Vermögensbindung für die steuerbegünstigten Zwecke unterwerfen<sup>43</sup>. In diesem Fall ist der Satzungsinhalt nach § 3 Abs. 2 der Mustersatzung nicht in die Satzung aufzunehmen.

## 6. Begünstigungsverbot

Die gemeinnützige GmbH darf niemand durch Zuwendungen begünstigen. Sie muß alle Mittel für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden<sup>44</sup> und dabei sparsam mit ihren Mitteln umgehen. Das Gebot der Sparsamkeit gilt auch für Vergütungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs<sup>45</sup> und bei der Vermögensverwaltung.

*Satzungsinhalt nach § 4 der Mustersatzung:*

„Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Gesellschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.“

<sup>42</sup> AEO zu § 55 Nr. 19.

<sup>43</sup> Dies ist notwendig, wenn für die Einlagen der Spendenabzug in Anspruch genommen werden soll, BFH v. 5. 2. 1992, BStBl. 1992 II, 748.

<sup>44</sup> Zu den Ausnahmen s. oben III., 5.

<sup>45</sup> Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 55 Rz. 143.

## 7. Satzungsmaßige Vermögensbindung

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO darf das von der GmbH unter dem Regime der Gemeinnützigkeit steuerbegünstigt gebildete Vermögen nur zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Dies muß nach § 61 Abs. 1 AO ausdrücklich in der Satzung der GmbH geregelt werden (satzungsmaßige Vermögensbindung). Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung der GmbH oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, daß aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist (§ 61 Abs. 1 AO). In den folgenden Beispielen wird davon ausgegangen, daß auch die Kapitalanteile und die Sacheinlagen der Gesellschafter der Vermögensbindung unterliegen.

*Satzungsinhalt nach § 5 der Mustersatzung (Beispiele):*

„Bei Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt ihr Vermögen an die Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e. V. mit Sitz in Berlin“,

oder

„Bei Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt ihr Vermögen an den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft in Essen-Bredeneu, der es für die Förderung von Wissenschaft und Forschung zu verwenden hat“,

oder ausnahmsweise, wenn aus zwingenden Gründen der künftige Verwendungszweck des Vermögens bei der Aufstellung der Satzung noch nicht genau angegeben werden kann<sup>46</sup>:

„Bei Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke ist das Vermögen zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden. Beschlüsse über die künftige Verwendung des Vermögens dürfen erst nach Einwilligung des Finanzamts ausgeführt werden.“

## IV. Die Verpflichtung zur zeitnahen Gemeinwohlförderung

Kennzeichnend für gemeinnützige Körperschaften ist, daß bei ihnen nicht die Erzielung von Einkünften und die Vermehrung ihres Vermögens, sondern die Verwendung der Mittel für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke im Vordergrund steht. Dementsprechend sind solche Körperschaften anders als auf Gewinnerzielung ausgerichtete Gesellschaften strukturiert. Sie verfügen über einen ausgeprägten steuerfreien gemeinnützigen Bereich, dem die zu verwendenden Fördermittel zugeordnet sind. Die gemeinnützige GmbH unterscheidet sich insofern nicht von der gemeinnützigen Stiftung oder von dem

<sup>46</sup> Die Voraussetzungen sind praktisch kaum jemals gegeben.

gemeinnützigen Verein<sup>47</sup>. Die gemeinnützige GmbH wie auch die vorbezeichneten Körperschaften müssen nicht nur im Sinne ihrer steuerbegünstigten Ziele tätig werden, sondern diese auch tatsächlich gegenwartsnah erfüllen<sup>48</sup>. Letztlich ist jede gemeinnützige GmbH verpflichtet, ihre gesamten Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Den Gesellschaftern verbleiben nur die ursprünglichen Einlagen und nicht einmal diese, wenn die Satzung der GmbH ihnen keinen Anspruch auf Rückgewähr einräumt<sup>49</sup>.

## V. Die Körperschaftsteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH

### 1. Kaufmann ohne Totalgewinn

Die Verpflichtung, letztlich alle Mittel für die gemeinnützigen Zwecke einzusetzen, hat zur Folge, daß eine gemeinnützige GmbH keinen Gewinn erzielen kann. Der Totalgewinn der GmbH in der Zeit von ihrer Gründung bis zu ihrem Erlöschen muß 0 DM betragen, weil die GmbH ihre gesamten Einnahmen für Satzungszwecke zu verwenden hat. In den einzelnen Geschäftsjahren sind natürlich Gewinne oder Verluste möglich. Sie ergeben sich, wenn die Ausgaben für die Satzungszwecke periodenverschoben niedriger oder – gelegentlich – auch höher als die Einnahmen sind. Um zu verhindern, daß die Verwirklichung der Satzungszwecke zugunsten einer extensiven Vermögensansammlung aufgeschoben wird, schreibt das Gemeinnützigkeitsrecht die zeitnahe Mittelverwendung vor. Der Grundsatz betrifft aber nur das Vermögen der GmbH, das nicht zur Erfüllung der Satzungszwecke vorgehalten werden muß. Die in satzungsgemäßen Investitionen und zulässigen Rücklagen (§ 58 Nr. 6, 7 AO) gebundenen Mittel verstärken periodenübergreifend das Vermögen der GmbH und wirken sich bei ihrer Bildung gewinnerhöhend aus. Spätestens bei der Auflösung der GmbH muß aber das so gebildete Vermögen – soweit es nicht als Einlagen an die Gesellschafter zurückzugewähren ist (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO) – für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Der dadurch verursachte Aufwand neutralisiert die Erträge der vorangegangenen Geschäftsjahre, so daß der Totalgewinn auf 0 DM gestellt wird.

Diese Besonderheiten ändern nichts an den handelsrechtlichen Obliegenheiten der gemeinnützigen GmbH. Die GmbH gilt nach § 6 HGB als Kaufmann und

47 Es wird deshalb auf die einschlägige Literatur zur Mittelverwendung verwiesen, vgl. z. B. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 55 Rz. 96 ff., J. Thiel, DB 1992, 1900 ff.

48 Vgl. Hüttemann (Fn. 5), S. 23.

49 S. oben III., 5.

ist deshalb nach dem Dritten Buch des HGB zur Buchführung verpflichtet. Mit der Buchführung kommt die GmbH zugleich ihren Verpflichtungen zur Rechnungslegung nach der Abgabenordnung nach. Sie hat den Nachweis, daß ihre tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist, durch ordnungsgemäße Aufzeichnung ihrer Einnahmen und Ausgaben zu führen (§ 63 Abs. 3 AO). Der Jahresabschluß zeigt die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der GmbH nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. § 264 Abs. 2 HGB) ohne Rücksicht auf steuerrechtliche Besonderheiten. Sämtliche Vermögensmehrungen, die nicht Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), sind Ertrag; sämtliche Vermögenminderungen, die keine Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter sind, sind Aufwand. Damit werden auch die Einnahmen und Ausgaben des sog. ideellen Bereichs erfolgswirksam. Spendeneinnahmen und öffentliche Zuschüsse erhöhen den Gewinn, Ausgaben für Förderzwecke, z. B. für die Unterstützung Hilfsbedürftiger oder die Vergabe von Stipendien, wirken sich gewinnmindernd aus.

## 2. Das Einkommen

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist das Einkommen der Kapitalgesellschaft. § 8 Abs. 1 KStG verweist auf den Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes. Jedoch sind bei der GmbH, die zur Buchführung verpflichtet ist, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG). Der Begriff der Einkünfte ist im Einkommensteuerrecht durch § 2 Abs. 1 EStG vorgegeben. Gewinne (Überschüsse) und Verluste, die außerhalb der sieben Einkunftsarten entstehen, unterliegen nicht der Einkommensteuer und müßten – wenn auch für Kapitalgesellschaften der gleiche Einkommensbegriff gelten würde – auch hier außer Betracht bleiben. Betroffen wären alle Gewinne und Verluste, die nicht aus einer Erwerbstätigkeit herrühren. Mehr noch: Die GmbH wäre nach allgemeinen Grundsätzen nicht zu besteuern, wenn ihr die Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Konstituierendes Element der Steuerpflicht im Einkommensteuerrecht ist das Streben nach einer Betriebsvermögensmehrung in Form eines Totalgewinns, d. h. eines positiven über den Eigenkapitaleinsatz hinausgehenden Gesamtergebnisses des Betriebs in der Zeit von der Gründung bis zur Veräußerung oder Liquidation<sup>50</sup>.

Nach diesen Maßstäben wären gemeinnützige Kapitalgesellschaften – unabhängig von ihrer konkreten Tätigkeit – stets Liebhabereibetriebe. Denn das Gemeinnützigkeitsrecht verbietet ihnen – wie dargelegt – die Erzielung eines

50 BFH GrS v. 25. 6. 1984, BStBl. 1984 II, 751, 766.



Totalgewinns. Die Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts war dementsprechend der Meinung, daß die Körperschaftsteuerbefreiung von Idealkörperschaften grundsätzlich im Ergebnis an der bestehenden Rechtslage nichts ändere. Die Steuerbefreiung sei letztlich bloß deklaratorisch<sup>51</sup>.

Es ist aber umstritten, ob sich die Auffassung, daß nur Vermögensmehrungen im Sinne der sieben Einkunftsarten Einkommen bilden, auf Kapitalgesellschaften übertragen läßt. Nach der Gegenmeinung, für die auch ich mich zusammen mit *Horst Eversberg* eingesetzt habe<sup>52</sup>, muß § 8 Abs. 2 KStG so verstanden werden, daß alle Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft, also auch solche, die keiner Einkunftsart zugeordnet werden können, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, es sei denn, es handelt sich um Einlagen des Gesellschafters. Auf die Gewinnerzielungsabsicht kommt es dann nicht an, so daß auch Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand oder ein der GmbH zufallender Nachlaß prinzipiell steuerpflichtig sind. Umgekehrt sind alle Ausgaben der GmbH in Übereinstimmung mit der Gewinn- und Verlustrechnung gewinnmindernde Betriebsausgaben. Nur die offen oder verdeckt an die Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne erfüllen den Tatbestand der Einkommensverwendung<sup>53</sup>. Aus dieser Sicht hat die Steuerbefreiung des KStG für die gemeinnützige GmbH nicht nur deklaratorische, sondern konstitutive Bedeutung.

### 3. Die partielle Steuerpflicht

Die gemeinnützige GmbH bleibt trotz der Steuerbefreiung persönlich körperschaftsteuerpflichtig. Ihre Steuerpflicht erstreckt sich jedoch in sachlicher Hinsicht<sup>54</sup> nur auf die Einkünfte, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb<sup>55</sup> erzielt werden, der kein Zweckbetrieb ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Damit bleiben die mit dem Satzungszweck zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben für die Besteuerung außer Betracht. Dieses bereits aus § 5 Abs. 1

51 Gutachten (Fn. 6), S. 87.

52 DStR 1993, 1881 ff. Ebenso *Wassermeyer*, FS Haas, Herne/Berlin 1996, S. 401; *Rüd*, DStR 1994, 1874. A. A. *Weber-Grellet*, DStR 1994, 12 ff.

53 A. A. *Kennerknecht*, Komm. zum KStG 1934, § 7 Anm. 2. Nach der amtlichen Begründung zum KStG 1920 (RT-Drucks. 1976, S. 24) ging das KStG von der Anschauung aus, daß die nichtphysikalischen Stpfl. neben ihren wirtschaftlichen Zwecken und Aufgaben Zwecke hätten, die den außerhalb der wirtschaftlichen Tätigkeit liegenden Zwecken des Menschen entsprächen. Diese Auffassung ist für die Kapitalgesellschaften spätestens seit Einführung des KSt-Anrechnungsverfahrens überholt.

54 In diesem Sinne bereits RFHE 44, 87.

55 Zu den Tatbestandsmerkmalen im einzelnen vgl. *Scholtz*, FS Ludwig Schmidt (Fn. 5), S. 707 ff.

Nr. 9 KStG abzuleitende Ergebnis wird für die satzungsmäßigen Ausgaben in § 10 Nr. 1 KStG bekräftigt: „Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind“. Die Vorschrift will – ähnlich wie § 12 EStG – verhindern, daß Ausgaben, die ihrer Art nach eine Verwendung des erzielten Einkommens bedeuten, bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden<sup>56</sup>. Die gemeinnützige GmbH darf danach ihr steuerpflichtiges Einkommen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht um die Ausgaben für ihre satzungsmäßigen Förderzwecke mindern.

Das Abzugsverbot greift jedoch nicht ein, soweit sich die Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke gleichzeitig als gewerbliche Tätigkeit darstellt<sup>57</sup>. Diese Ausnahme kann auf die gemeinnützige GmbH nicht zutreffen, weil eine gewerbliche Tätigkeit nicht Satzungszweck einer gemeinnützigen Körperschaft sein darf. Sie hat jedoch für die Besteuerung der nicht gemeinnützigen GmbH grundlegende Bedeutung, weil bei dieser alle Vermögensmehrungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Verliert eine gemeinnützige GmbH aus welchen Gründen auch immer ihre Gemeinnützigkeit, so daß sie der vollen Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, so können die bis dahin nichtabziehbaren Aufwendungen für Satzungszwecke ungeachtet des Abzugsverbots nach § 10 Nr. 1 KStG fortan als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das heißt: Die Aufwendungen für die Verwaltung des Vermögens und im bisherigen Zweckbetrieb sind unbeschränkt abzugsfähig, bei Zuwendungen für Förderzwecke sind die Beschränkungen beim Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) zu beachten.

#### 4. Die Einkommensermittlung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

##### a) *Buchführungspflicht*

Die Verpflichtung zur Buchführung und zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§§ 238, 242, 264 HGB) betrifft die GmbH als Ganzes<sup>58</sup>. Dementsprechend (§ 5 Abs. 1 EStG, § 140 AO) weist auch die Steuerbilanz der gemeinnützigen GmbH ihr gesamtes Vermögen (Betriebsvermögen) aus, auch soweit es aus Spenden oder öffentlichen Zuschüssen für die Erfüllung der Satzungszwecke gebildet worden ist. Das ist schon wegen der aus der Steuerbilanz abzuleitenden Gliederungsrechnung für die GmbH erforderlich (§ 29 Abs. 1 KStG)<sup>59</sup>.

56 BFH v. 15. 7. 1987, BStBl. 1988 II, 75, mit Hinweisen zur Entstehungsgeschichte.

57 BFH v. 15. 7. 1987, BStBl. 1988 II, 75. Vgl. dazu *Ehmcke*, in diesem Band, S. 257 ff.

58 Vgl. Abschn. 47 Abs. 2 KStR 1995.

59 Vgl. Abschn. 84, 79 Abs. 3 KStR 1995.

Mit der Steuerbilanz kann deshalb nur der Gewinn der GmbH insgesamt, ohne Rücksicht auf seine Steuerpflicht, ermittelt werden.

*b) Zum Unterschied zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art*

Eine besondere Steuerbilanz für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb schreibt das Gesetz nicht vor. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist Teil der GmbH, die durch ihn Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG) bezieht. Dadurch unterscheidet er sich vom Betrieb gewerblicher Art, welcher der ihn tragenden öffentlich-rechtlichen Körperschaft bei der Gewinnermittlung wie ein selbständiges Steuersubjekt gegenübersteht<sup>60</sup>. Deshalb können die GmbH und ihr wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sich auch nicht gegenseitig Leistungen in Rechnung stellen, wie dies zwischen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft und ihrem Betrieb gewerblicher Art durchaus möglich ist<sup>61</sup>.

*c) Der Unterschied zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins*

Es besteht aber auch keine direkte Parallele zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines Vereins<sup>62</sup>. Denn dieser ist – anders als der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der gemeinnützigen GmbH – in ein nicht betriebliches Umfeld eingebettet. Für einen solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb schreibt § 141 AO bei Vorliegen der Voraussetzungen im übrigen Buchführungspflicht vor, die sich nur auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erstreckt<sup>63</sup>. Die Rechtslage ist beim Verein ähnlich wie beim Einzelkaufmann, der auch nur für seinen Betrieb Bücher zu führen und darin sein Betriebsvermögen – in Abgrenzung zum Privatvermögen – auszuweisen hat. Umschichtungen zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen werden beim Einzelkaufmann als Entnahmen und Einlagen erfaßt (§ 4 Abs. 1 EStG). Auch auf den Verein paßt diese Regelung, weil hier ebenfalls Wirtschaftsgüter aus dem steuerpflichtigen Bereich in die nicht steuerbare Sphäre und in umgekehrter Richtung wechseln.

Bei der GmbH ist dies anders, weil sie nur über eine betriebliche Sphäre verfügt, so daß alle Vermögenszugänge prinzipiell steuerpflichtig sind. Erst die Gemeinnützigkeit befreit einen Teil der Einkünfte von der Steuerpflicht. Es ist deshalb dogmatisch verfehlt, die aus der Vereinsbesteuerung geläufige Unter-

60 Zur Selbstständigkeit des Betriebs gewerblicher Art vgl. Abschn. 28 Abs. 2 KStR 1995.

61 RFHE 44, 87.

62 Gleiches gilt für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer Stiftung, da diese wie der Verein nicht nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist.

63 Vgl. Abschn. 47 Abs. 2 KStR 1995 i. V. m. Abschn. 27 Abs. 2 KStR 1995.

scheidung zwischen ideellem Bereich, Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb auf die Ermittlung der Einkünfte einer gemeinnützigen GmbH zu übertragen<sup>64</sup>. Die praktischen Unterschiede werden besonders deutlich, wenn die Gemeinnützigkeit verloren geht. Büßt ein Verein seine Gemeinnützigkeit ein, erstreckt sich die Steuerpflicht nur auf die Einkünfte, die unter die sieben Einkunftsarten fallen. Dazu gehören z. B. nicht die Spendeneinnahmen, die als Einnahmen des ideellen Bereichs nicht steuerbar sind. Dagegen werden bei einer GmbH mit Eintritt der vollen Steuerpflicht alle Vermögenszuwächse zu Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit steuerpflichtig. Davon sind sogar die Spendeneinnahmen betroffen, weil auch sie das Betriebsvermögen erhöht haben und die bisherige partielle Steuerbefreiung weggefallen ist.

*d) Die Aufteilung des Gewinns in den steuerpflichtigen und steuerfreien Teil*

Bei einer gemeinnützigen GmbH, die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist der in der Steuerbilanz für die Gesellschaft als Ganzes ermittelte Gewinn in den steuerfreien und den steuerpflichtigen Anteil zu zerlegen. Als Grundlage dafür eignet sich die Gewinn- und Verlustrechnung besser als die Bilanz. Ausgehend von der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft sind die Aufwendungen und Erträge zu ermitteln, die durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verursacht sind. Diese müssen zusammen mit den Aufwendungen und Erträgen des gemeinnützigen Bereichs wieder den Gewinn der GmbH laut Steuerbilanz ergeben. Bei dieser Methode sind Wertbewegungen zwischen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem gemeinnützigen Bereich der GmbH in Form von Zu- und Abgängen, also Entnahmen und Einlagen – anders als beim bilanziellen Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) – nicht zu berücksichtigen<sup>65</sup>. Das Problem besteht in der ursachengerechten Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben.

*e) Die Zuordnung der Betriebsausgaben, Reingewinnschätzung*

Nach der Rechtsprechung des BFH können Ausgaben, die sowohl den gemeinnützigen Zweck fördern, als auch dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugute kommen, nicht ohne weiteres gewinnmindernd berücksichtigt werden. Vielmehr müssen die Anlässe für die Entstehung des Aufwands gewichtet werden. Für die Gewichtung ist nach der Rechtsprechung von Bedeutung, daß eine gemeinnützige Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen darf (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Deshalb

<sup>64</sup> So aber die gängige Praxis, vgl. *Grabau*, DStR 1994, 1032, 1035.

<sup>65</sup> Zur Realisierung der stillen Reserven s. unten Buchstabe f.

sei davon auszugehen, daß primärer Anlaß für das Entstehen einer sowohl mit steuerbefreiten als auch mit steuerpflichtigen Tätigkeiten zusammenhängenden Ausgabe, die nicht erwerbswirtschaftliche steuerbefreite Tätigkeit sei<sup>66</sup>. Damit läßt der BFH praktisch nur noch Einzelkosten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und solche Gemeinkosten zum Abzug zu, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Maßgabe der betrieblichen Inanspruchnahme oder Nutzung zugeordnet werden können. Die Rechtsprechung verstößt gegen das objektive Nettoprinzip und führt tendenziell zu einer Überbesteuerung der gemeinnützigen Körperschaften. Denn ein vergleichbares Unternehmen ohne einen gemeinnützigen Träger kann seinen Gewinn auch um die Aufwendungen mindern, die bei der gemeinnützigen Körperschaft als gemischte Aufwendungen dem vom BFH statuierten Abzugsverbot zum Opfer fallen<sup>67</sup>.

Die Finanzverwaltung ist bemüht, die Folgen der BFH-Rechtsprechung für die gemeinnützigen Körperschaften so weit wie möglich zu mildern. So versagt sie den Betriebsausgabenabzug nicht, wenn Wirtschaftsgüter, die primär für gemeinnützige Zwecke angeschafft wurden, auch im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs genutzt werden. Die Aufwendungen, die durch die gemischte Nutzung eines Wirtschaftsgutes (z. B. eines Gebäudes) im steuerpflichtigen und steuerfreien Bereich verursacht werden (z. B. die Abschreibungen), mindern anteilig den steuerpflichtigen Gewinn, sofern eine Aufteilung nach objektiven Maßstäben (z. B. nach dem räumlichen oder zeitlichen Anteil der Nutzung) möglich ist. Darüber hinaus beanstanden die Finanzbehörden es nicht, wenn die ansonsten kaum zu beziffernden Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Werbung“ pauschal mit 25 v. H. der Werbeeinnahmen (ohne Umsatzsteuer) angesetzt haben<sup>68</sup>. Auch bei der Gewinnermittlung für andere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ist die pauschale – oft griffweise – Schätzung der Betriebsausgaben oder des Reingewinns häufig der letzte Ausweg. Für die Verwertung von Altkleidern und anderem Altmaterial, das von gemeinnützigen Körperschaften zur Finanzierung ihrer Fördertätigkeit gesammelt wird, ist in § 64 Abs. 5 AO gesetzlich geregelt, daß der Überschuß aus der Verwertung in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden kann<sup>69</sup>.

66 BFH v. 27. 3. 1991 – I R 31/89, BStBl. 1992 II, 103 und I R 30/89, BFH/NV 1992, 412; v. 21. 9. 1995, BFH/NV 1996, 268.

67 Vgl. die Kritik bei J. Thiel, DB 1993, 1208; Lang/Seer, FR 1994, 521. A. A. Klein/Orlopp, 5. Aufl., AO § 14 Anm. 5; Koch/Scholtz, 4. Aufl., AO § 64 Rdnr. 4/1.

68 AEAO zu § 64 Nr. 4.

69 Der branchenübliche Reingewinn wird im EAO zu § 64 Nr. 23 für Altpapier auf 5 v. H. und für anderes Altmaterial auf 20 v. H. der Einnahmen (ohne Umsatzsteuer) festgelegt.

*f) Die Realisierung der stillen Reserven im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb*

Auch wenn der Gewinn durch die verursachungsgerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge ermittelt wird, müssen die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter erfaßt werden, die dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienen. Die stillen Reserven unterliegen der Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen, wenn Wirtschaftsgüter aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb heraus veräußert werden. Wird ein Wirtschaftsgut zunächst für die Zwecke des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und später für gemeinnützige Zwecke genutzt, so ist zu fragen, ob die bloße Änderung der Nutzung zur Gewinnrealisierung führt. Die Antwort darauf gibt § 13 KStG, der den Beginn und das Erlöschen der Steuerbefreiung regelt. Die Vorschrift findet bei nur teilweiseem Beginn oder Erlöschen der Steuerbefreiung auf die entsprechenden Teile des Betriebsvermögens Anwendung (§ 13 Abs. 5 KStG) und erfaßt damit auch die Nutzungsänderung von Grundstücken, Grundstücksteilen oder anderen Wirtschaftsgütern<sup>70</sup>. Wird ein Wirtschaftsgut nicht mehr für Zwecke des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet, sondern fortan für gemeinnützige Zwecke, findet § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG – Beginn der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG – Anwendung. Das Wirtschaftsgut ist weiterhin mit dem Buchwert zu bilanzieren, d. h. eine Aufdeckung der stillen Reserven findet nicht statt, wenn die gemeinnützigen Zwecke, für die das Wirtschaftsgut nunmehr verwendet wird, zugleich spendenbegünstigte Zwecke im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind. Ist dies ausnahmsweise nicht der Fall – wie z. B. bei der Förderung des demokratischen Saatswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO) – ist das Wirtschaftsgut aufgrund der geänderten Nutzung mit dem Teilwert zu bewerten, so daß es zur steuerpflichtigen Realisierung der stillen Reserven kommt<sup>71</sup>. Wird ein für den steuerfreien Bereich beschafftes Wirtschaftsgut später für die Zwecke des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs genutzt, ist sein Buchwert ab Beginn der geänderten Nutzung erfolgsneutral auf den Teilwert aufzustocken (§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG). Damit wird erreicht, daß die im Zeitraum der Steuerfreiheit gebildeten stillen Reserven nicht bei einer späteren Realisierung besteuert werden müssen<sup>72</sup>. Wurde das Wirtschaftsgut ursprünglich für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angeschafft, ist es daran anschließend – ohne Aufdeckung der stillen Reserven – für die gemeinnützigen Zwecke benutzt worden und soll es nunmehr wieder steuerpflichtigen Zwecken dienen, ist der Ansatz des Teilwertes ausgeschlossen. Das Wirtschaftsgut ist vielmehr mit dem Wert anzusetzen, der sich bei ununterbrochener Steuerpflicht nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würde (§ 13 Abs. 4 Satz 2

70 Vgl. BMF-Schreiben v. 22. 11. 1991, BStBl. 1991 I, 1014.

71 Vgl. Abschn. 47 Abs. 8 KStR 1995.

72 Vgl. Abschn. 47 Abs. 9 i. V. m. Abs. 6 KStR 1995.

KStG). Dadurch wird die steuerliche Erfassung der stillen Reserven aus der Zeit der ursprünglichen Steuerpflicht wieder ermöglicht<sup>73</sup>.

Lebhaft umstritten ist die Frage, wie die Aufgabe der steuerpflichtigen Tätigkeit insgesamt zu beurteilen ist<sup>74</sup>. Die Finanzverwaltung möchte nach den allgemeinen Grundsätzen verfahren, wenn die steuerpflichtige Tätigkeit durch Veräußerung, Betriebsaufgabe oder Verpachtung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beendet wird<sup>75</sup>. Nach ihrer Ansicht kommt es bei Veräußerung oder Betriebsaufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zur steuerpflichtigen Realisierung der stillen Reserven (§ 16 EStG), beim Übergang zur Betriebsverpachtung können die stillen Reserven nach Wahl der verpachtenden GmbH in dem als fortbestehend fingierten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortgeführt werden. Die Richtlinienregelung übersieht, daß die gemeinnützige GmbH nur über eine betriebliche Sphäre verfügt. Man wird unterscheiden müssen:

Die Steuerpflicht der Betriebsveräußerung ergibt sich bereits aus den allgemeinen Vorschriften über die Gewinnermittlung<sup>76</sup>. Der Erlös, den die gemeinnützige GmbH erzielt, tritt an die Stelle der steuerverhafteten Wirtschaftsgüter. Dadurch werden ihre stillen Reserven realisiert. Der Gewinn ist steuerpflichtig, weil er durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verursacht ist und die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG insoweit ausgeschlossen ist<sup>77</sup>.

Anders liegt es bei der Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Steuerpflicht der stillen Reserven läßt sich nicht auf § 16 Abs. 3 EStG stützen, weil die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der gemeinnützigen GmbH verbleiben, eine Betriebsaufgabe im Sinn des § 16 EStG also gar nicht stattfindet<sup>78</sup>. Die Wirtschaftsgüter wechseln vielmehr nur aus dem steuerverhafteten

73 Vgl. Abschn. 47 Abs. 9 KStR 1995.

74 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG, § 13 Anm. 11; *Jost* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, KStG, § 13 Anm. 2; *Niemann*, Institut Finanzen und Steuern, JFSt-Schrift Nr. 338, Unentgeltliche Zuwendung betrieblichen Vermögens an gemeinnützige Körperschaften, Bonn 1995; *Schaubhoff*, DStR 1996, 369.

75 Abschn. 47 Abs. 12 KStR 1995.

76 Vgl. BFH v. 2. 3. 1989, BStBl. 1989 II, 543; v. 26. 5. 1993, BStBl. 1993 II, 710, 714.

77 Unklar *Niemann* (Fn. 74), S. 64 f., die zwischen Veräußerungen durch die gemeinnützige Körperschaft als Unternehmer und Nichtunternehmer unterscheiden möchte. Jedoch ist die gemeinnützige Körperschaft mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insoweit stets Unternehmer, unabhängig davon, wie lange sie den Betrieb führt.

78 Beim gemeinnützigen Verein ist die Rechtslage anders, weil dieser nicht nur Betriebsvermögen, sondern auch Privatvermögen haben kann. Hält man es für richtig, daß die Betriebsaufgabe beim gemeinnützigen Verein nicht anders als bei der gemeinnützigen GmbH behandelt werden kann, wird man in § 13 Abs. 4 KStG eine Spezialregelung für gemeinnützige Körperschaften sehen müssen, die die Anwendung des § 16 Abs. 3 EStG ausschließt.

Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in das steuerfreie Betriebsvermögen des gemeinnützigen Bereichs. Dieser Fall wird durch § 13 Abs. 4 Satz 1 in Verb. mit § 13 Abs. 5 KStG als *lex specialis* erfaßt. Die stillen Reserven sind danach nicht zu realisieren, wenn die gemeinnützigen Zwecke der GmbH zugleich spendenbegünstigte Zwecke sind.

Auch für das Verpächterwahlrecht der gemeinnützigen GmbH gibt es keine Rechtsgrundlage. Die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung im ganzen<sup>79</sup> beruht methodisch auf einer teleologischen Reduktion des Betriebsaufgabebestandes<sup>80</sup>. Hierauf ist die gemeinnützige GmbH nicht angewiesen, da die Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wegen der Spezialregelung in § 13 Abs. 4 KStG – anders als die Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG – in der Regel nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führt<sup>81</sup>.

### 5. Die Körperschaftsteuerbelastung der gemeinnützigen GmbH

Der Gewinn der gemeinnützigen GmbH aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, ist nur körperschaftsteuerpflichtig, wenn die Einnahmen aus diesen Betrieben einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 60 000 DM im Jahr übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO). Alsdann unterliegt ihr zu versteuerndes Einkommen der Tarifbelastung in Höhe von 45 v. H. (§ 23 Abs. 1 KStG)<sup>82</sup>. Die Steuerbelastung wird definitiv, wenn das Vermögen für die gemeinnützigen Zwecke der GmbH verwendet wird. Denn die Herstellung der Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30 v. H. ist nur für Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter der gemeinnützigen GmbH vorgesehen (§ 27 Abs. 1 KStG). Die Gliederungsrechnung der gemeinnützigen GmbH<sup>83</sup> mit einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb weist deshalb im EK 45 regelmäßig nur Zugänge aus, denen im EK 02 Abgänge wegen der Fördertätigkeit gegenüberstehen. Die Steuerbelastung der gemeinnützigen GmbH ist mithin höher als bei einem gemeinnützigen Verein oder bei einer gemeinnützigen Stiftung, deren zu versteuerndes Einkommen lediglich mit 42 v. H. Körperschaftsteuer belastet ist (§ 23 Abs. 2 Satz 1 KStG)<sup>84</sup>. Die Steuerbelastung läßt sich durch Auslagerung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf eine voll

79 Grundlegend: BFH GrS v. 13. 11. 1963, BStBl. 1964 III, 124.

80 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 794.

81 Im Ergebnis vgl. *A. Niemann* (Fn. 74), S. 44 ff., *Hüttemann* (Fn. 5), S. 160.

82 Der Freibetrag nach § 24 Satz 1 KStG steht einer gemeinnützigen GmbH nicht zu, BFH v. 5. 6. 1985, BStBl. 1985 II, 634; v. 24. 1. 1990, BStBl. 1990 II, 470.

83 Wegen der Verpflichtung zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vgl. Abschn. 84 Abs. 1 KStR 1995.

84 Bei einer gemeinnützigen GmbH mit nicht gemeinnützigen Gesellschaftern ist das Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren wegen des Verbots, den Gesellschaftern Gewinnanteile zu überlassen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), nicht praktikierbar.



steuerpflichtige GmbH absenken<sup>85</sup>. Die Tochtergesellschaft unterliegt zwar auch der Tarifbelastung von 45 v. H., jedoch wird die Steuer bei Ausschüttung des erzielten Gewinns auf die Ausschüttungsbelastung von 30 v. H. zuzüglich Solidaritätszuschlag gemindert. Die Dividendeneinkünfte bleiben bei der gemeinnützigen GmbH steuerfrei<sup>86</sup>, es sei denn, diese hätte mit der Ausgliederung, z. B. durch Betriebsaufspaltung<sup>87</sup>, einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

Der Ausgliederung bedarf es nicht, wenn die gemeinnützige GmbH gemeinnützige Gesellschafter hat. Dann kann sie – eine entsprechende Ermächtigung in der Satzung vorausgesetzt<sup>88</sup> – ihre Gewinne an die Gesellschafter ausschütten. Dadurch reduziert sich die Steuerbelastung auf 30 v. H. des Einkommens zuzüglich Solidaritätszuschlag. Die steuerbegünstigten Gesellschafter fallen mit den erhaltenen Ausschüttungen unter das Verwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Ausschüttungen dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Damit ist sichergestellt, daß die Ausschüttungen den gemeinnützigen Bereich nicht verlassen, mithin den steuerbegünstigten Zwecken zugute kommen.

In diesem Ausnahmefall führen die Ausschüttungen bei der gemeinnützigen GmbH zu Abgängen aus dem EK 45. Ist nicht genügend EK 45 vorhanden, d. h. werden die Ausschüttungen aus dem steuerfrei angesammelten Vermögen finanziert, mindern sie das EK 02. In diesem Fall ist keine Ausschüttungsbelastung herzustellen (§ 40 Satz 1 Nr. 3 KStG). Dadurch wird vermieden, daß steuerfreie Einnahmen der gemeinnützigen GmbH, z. B. Spenden, nur wegen der Automatik des Anrechnungsverfahrens nachträglich der Körperschaftsteuer unterworfen werden. Die Ausschüttungen bleiben bei den gemeinnützigen Gesellschaftern steuerfrei<sup>89</sup> und sind deshalb dort wiederum im EK 02 zu erfassen.

85 Es liegt keine unzulässige Mittelverwendung, sondern eine bloße Vermögensumschichtung vor, weil an die Stelle des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der durch die Sacheinlage erworbene GmbH-Anteil tritt.

86 Die trotz der Gemeinnützigkeit bestehende Kapitalertragsteuerpflicht (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG) wirkt sich nicht aus, weil die gemeinnützigen Körperschaften Anspruch auf volle Erstattung der Kapitalertragsteuer haben (§ 44c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Auch der zur Kapitalertragsteuer erhobene Solidaritätszuschlag wird erstattet (vgl. BMF-Schreiben v. 26. 9. 1995, IV B 7 – S 2629 – 6/95, Die Veranlagung zur KSt für 1995, Düsseldorf 1996, S. 1315).

87 Vgl. auch Abschn. 8 Abs. 5 KStR, wonach die Vermögensverwaltung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung des abhängigen Unternehmens ausgeübt wird.

88 Vgl. oben IV., 4.

89 Entfällt die Gewinnausschüttung auf Anteile, die in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Gesellschafters gehalten werden, sind die Ausschüttungen natürlich steuerpflichtig. In diesem Fall muß die gemeinnützige GmbH aber auch die Ausschüttungsbelastung herstellen (§ 40 Satz 2 KStG).

## VI. Die Umsatzsteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH

Die gemeinnützige GmbH unterliegt der Umsatzsteuer, wenn sie Unternehmer ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Sie ist dies nicht schon aufgrund ihrer Rechtsform. Diese spielt für die Umsatzsteuer – anders als für die Körperschaftsteuer – keine Rolle<sup>90</sup>. Um Unternehmer zu werden, muß die gemeinnützige GmbH eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben (§ 2 Abs. 1 UStG). Übt sie daneben andere Tätigkeiten aus, die diese Voraussetzung nicht erfüllen, kann sie gleichzeitig Unternehmer und Nichtunternehmer sein. Sie besitzt dann einen umsatzsteuerbaren und einen nicht umsatzsteuerbaren Bereich<sup>91</sup>.

Die Unternehmereigenschaft hat eine doppelte Rechtsfolge. Sie verpflichtet die GmbH zur Entrichtung von Umsatzsteuer, die sie allerdings dem Empfänger der Leistung in Rechnung stellen kann (§ 14 Abs. 1 UStG). Andererseits eröffnet die Unternehmereigenschaft der GmbH den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG). Hierin liegt ein besonderer Vorteil, weil die gemeinnützige GmbH ihre Leistungen nur zum ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. versteuern muß (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG), während die Vorsteuer, auch wenn sie 15 v. H. betragen hat, voll abgezogen werden kann. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt allerdings nicht für Leistungen, die im Rahmen eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden. Für Umsätze im Rahmen der Vermögensverwaltung im Sinne des § 14 AO und in einem Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO wird der ermäßigte Steuersatz gewährt. Führt die gemeinnützige GmbH Umsätze im Sinne des § 4 UStG aus, bleibt sie insoweit umsatzsteuerfrei.

Das umsatzsteuerrechtliche Hauptproblem der gemeinnützigen Körperschaften ist die Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit von der nichtunternehmerischen Tätigkeit im Hinblick auf den Vorsteuerabzug. Die optimale Lösung aus der Sicht der Körperschaften besteht in einem unternehmerischen Bereich mit nur geringen Umsätzen, der aber die Körperschaft insgesamt zum Unternehmer macht, so daß die Vorsteuern auf alle empfangenen Leistungen abgezogen werden können. Die Abgrenzungsfragen sind in Abschnitt 22 UStR 1996 ausführlich behandelt. Auf die dortigen Beispiele wird verwiesen.

Die Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb ist umsatzsteuerrechtlich für die Frage des Steuersatzes von Bedeutung. Beispiele hierzu enthält Abschnitt 170 UStR 1996.

<sup>90</sup> Vgl. Abschn. 16 Abs. 1 UStR. Bei allen gemeinnützigen Körperschaften stellen sich deshalb die gleichen Umsatzsteuerfragen.

<sup>91</sup> Vgl. BFH v. 20. 12. 1984, BStBl. 1985 II, 176.

## VII. Andere Steuern

### 1. Gewerbesteuer

Die Tätigkeit der gemeinnützigen GmbH gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Sie ist jedoch nur mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig, der kein Zweckbetrieb ist (§ 3 Nr. 6 GewStG, § 64 Abs. 1 AO). Übersteigen dessen Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer nicht 60 000 DM, so unterliegen die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital. Der Freibetrag für den Gewerbeertrag von 7500 DM steht gemeinnützigen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform zu, also auch der gemeinnützigen GmbH (§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG)<sup>92</sup>. Für das Gewerbekapital gibt es den allgemeinen Freibetrag von 120 000 DM (§ 13 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

### 2. Vermögensteuer

Die Vermögensteuerpflicht der gemeinnützigen GmbH ist nach dem Vorbild der Körperschaftsteuer ausgestaltet. Ihre gesamten Wirtschaftsgüter bilden einen Gewerbebetrieb (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Sie ist jedoch nur mit den Wirtschaftsgütern steuerpflichtig, die zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehören, der kein Zweckbetrieb ist (§ 3 Abs. 1 Nr. 12 VStG, § 64 Abs. 1 AO). Eine zur Befreiung der GmbH von der Körperschaftsteuer getroffene Entscheidung ist für die Vermögensteuer zu übernehmen<sup>93</sup>.

Für Kapitalgesellschaften, an denen ausschließlich die öffentliche Hand beteiligt ist, ist daneben die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG zu beachten. Danach kann eine kommunale Müllverbrennungsanlage in der Rechtsform der GmbH als Einrichtung der Gesundheitspflege vermögenssteuerfrei sein<sup>94</sup>, auch wenn sie nicht gemeinnützig ist<sup>95</sup>.

Für die Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften bestehen Sonderregelungen<sup>96</sup>. Vom Vermögenswert der Anteile, der nicht über ihrem Nennwert anzusetzen ist, ist ein Abschlag von 30 v. H. zu machen. Bei einer gemeinnützigen GmbH, die dauernd auf Zuschüsse oder Spenden angewiesen ist, kann der Abschlag auch höher bemessen werden.

92 Zur Rechtslage bei der Körperschaftsteuer s. oben Fn. 82.

93 Abschn. 95 VStR 1993.

94 Vgl. FinMin. NRW v. 26. 4. 1988, DB 1988, 991.

95 S. oben II. Nr. 3 und Abschn. 93 VStR 1993.

96 Abschn. 16 Abs. 1 VStR.

### 3. Grundsteuer

Grundbesitz einer gemeinnützigen GmbH, der für gemeinnützige Zwecke genutzt wird, ist grundsteuerfrei (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG). Dies gilt nicht für den Grundbesitz, auf dem ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, der nicht Zweckbetrieb ist<sup>97</sup>.

### 4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zuwendungen an eine gemeinnützige GmbH bleiben nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG steuerfrei. Zuwendungen für die Zwecke eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der kein Zweckbetrieb ist, sind nicht begünstigt<sup>98</sup>. Betriebe und Mitunternehmeranteile, die einer gemeinnützigen GmbH zugewendet werden, sollten nach Praktikerempfehlung<sup>99</sup> unverzüglich in eine GmbH eingebracht und in eine Beteiligung umgewandelt werden, damit die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG nicht gefährdet wird. Jedoch dürfte auch die Fortführung durch die gemeinnützige Körperschaft als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unschädlich sein, sofern der Betrieb nach Maßgabe des Gemeinnützigkeitsrechts geführt und seine Überschüsse zeitnah für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.

### 5. Grunderwerbsteuer

Steuerbefreiungen für gemeinnützige Körperschaften sind nicht vorgesehen.

## VIII. Ergebnisse (Thesen)

1. Gemeinnützigkeit erfordert mehr als unternehmerische Tätigkeit, nämlich altruistisches Handeln im Dienst am Nächsten und zum Wohle für die Allgemeinheit.
2. Auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeiten zur Mittelbeschaffung sind zulässig. Dennoch bleibt die gemeinnützige GmbH gewinnlos, weil sie ihre gesamten Mittel für die Verwirklichung ihrer gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke ausgeben muß. In den einzelnen Geschäftsjahren sind Gewinne oder Verluste möglich. Sie ergeben sich, wenn die Ausgaben für die Satzungszwecke periodenverschoben niedriger oder höher als die Einnahmen sind.

<sup>97</sup> Abschn. 12 Abs. 6 Nr. 2 GrStR.

<sup>98</sup> Vgl. dazu J. Thiel, DB 1993, 2452, 2455. A. A. Schaubhoff, ZEV 1995, 439, 441 ff.

<sup>99</sup> OFD München v. 2. 5. 1993, FN IDW 1993, 441.

3. Da die gemeinnützige GmbH eine Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns nicht erstrebt, fehlt es ihr an der Gewinnerzielungsabsicht. Dennoch ist sie prinzipiell körperschaftsteuerpflichtig (steuerbar), weil alle nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßten Vermögensmehrungen und -minderungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden müssen (§ 8 Abs. 2 KStG). Danach sind auch Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand oder ein der gemeinnützigen GmbH zufallender Nachlaß in die Steuerpflicht einbezogen.
4. Die gemeinnützige GmbH verfügt nur über eine betriebliche Sphäre. Es ist deshalb dogmatisch verfehlt, die aus der Vereinsbesteuerung geläufige Unterscheidung zwischen ideellem Bereich, Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb auf die Ermittlung der Einkünfte einer gemeinnützigen GmbH zu übertragen.
5. Die Körperschaftsteuerbefreiung in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG hat konstitutive Bedeutung. Nur ihretwegen bleiben die mit dem Satzungszweck zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben für die Besteuerung außer Betracht. Das Abzugsverbot für Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken (§ 10 Nr. 1 KStG) ist Folge der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und greift nicht ein, soweit sich die Erfüllung der Satzungszwecke gleichzeitig als steuerpflichtige gewerbliche Tätigkeit darstellt.
6. Die Verpflichtung zur Buchführung trifft die GmbH als Ganzes. Der auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallende Gewinnanteil ist aus dem Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft abzuleiten. Als Grundlage dafür eignet sich die Gewinn- und Verlustrechnung besser als die Bilanz.
7. Die BFH-Rechtsprechung, die bei der Gewinnermittlung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Aufwendungen nur zum Abzug zuläßt, soweit diese allein durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlaßt sind, verstößt gegen das objektive Nettoprinzip und führt tendenziell zu einer Überbesteuerung der gemeinnützigen GmbH.
8. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem steuerpflichtigen Bereich der gemeinnützigen GmbH in den steuerfreien Bereich ist keine Entnahme, die Übertragung aus dem steuerfreien Bereich in den steuerpflichtigen Bereich keine Einlage. Ob die Nutzungsänderung zur Realisierung der stillen Reserven des Wirtschaftsgutes führt, ist nach der Spezialvorschrift des § 13 KStG zu beurteilen.
9. Die Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im ganzen ist nach allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtig; die Betriebsaufgabe oder die Betriebsverpachtung bleibt nach § 13 Abs. 4 KStG steuerfrei.

10. Bei einer gemeinnützigen GmbH wird die Körperschaftsteuertarifbelastung in Höhe von 45 v. H. des zu versteuernden Einkommens regelmäßig definitiv, da der GmbH Gewinnausschüttungen versagt sind. Durch Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine nicht gemeinnützige GmbH, die ihre Überschüsse ausschüttet, kann die Körperschaftsteuer auf die Ausschüttungsbelastung von 30 v. H. reduziert werden.

---

## Diskussion

zu dem Referat von *Prof. Dr. Jochen Thiel*

Leitung  
*Dr. Adalbert Uelner*

*Prof. Dr. Trzaskalik:*

Herr *Thiel*, Sie reizen mich natürlich, wenn Sie sagen, daß der § 8 Abs. 2 KStG bei Ihrem Thema keine Probleme bereitet. Verstehe ich Sie recht, wenn Sie sagen, daß dann die steuerbefreite Körperschaft, die GmbH, eigentlich das ideale Instrument ist, um die Erbschaftsteuer auch zu vermeiden?

*Prof. Dr. Thiel:*

Daß der § 8 Abs. 2 KStG keine Probleme bereitet in dem Bereich der GmbH, habe ich nicht gesagt. Ich habe nur gesagt, „der ist problemlos anwendbar in diesem Fall“. Die Erbschaft unterliegt bei einer nicht gemeinnützigen GmbH der normalen Ertragsbesteuerung. Das ist ein Gewinn wie jeder andere. Wenn ich die Erbschaft einer gemeinnützigen GmbH zuwende, fällt wie bei jeder anderen Zuwendung an eine gemeinnützige GmbH keine Ertragsteuer und auch keine Erbschaftsteuer an, weil diese Zuwendungen befreit sind. Wenn Sie an einen Verein zuwenden, dann stellt sich das Problem einer Versteuerung schon deshalb nicht, weil diese Zuwendung nicht in eine Einkunftsart hineinfällt. Wenn Sie einer Stiftung die Erbschaft zuwenden, dann stellt sich das Problem auch nicht. Ich sehe nicht, warum jetzt gerade die GmbH ein besonders ideales Instrument zur Vermeidung der Erbschaftsteuer sein soll. Das ist bei jeder gemeinnützigen Einrichtung so, es fällt keine Erbschaftsteuer an.

*Prof. Dr. Lang:*

In § 8 Abs. 1 und 2 KStG ist die Steuerbarkeit von Einkünften geregelt. Dazu verweist § 8 Abs. 1 KStG auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Das bedeutet, daß auch das Körperschaftsteuergesetz nur solche Einkünfte erfaßt, die mit der Absicht erzielt werden, positive Einkünfte zu erwirtschaften. Die Anknüpfung an den Tatbestand gewerblicher Einkünfte in § 8 Abs. 2 KStG schließt das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht mit ein.

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG schließt die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Nach § 14 Satz 2 AO ist Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht erforderlich. § 14 Satz 2 AO tangiert die Steuerbarkeit von Einkünften nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 1 EStG nicht. Aus dem Ausschluß wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von der Steuerbefreiung läßt sich für die Grundfrage der Steuerbarkeit nichts herleiten, die einheitlich für gemeinnützige und nicht gemeinnützige GmbH's zu beantworten ist.

*Prof. Dr. Thiel:*

Die interessanten Fragen beim § 8 Abs. 2 KStG stellen sich natürlich für die steuerpflichtige GmbH. Da ist in der Tat der große Streit: „Kann eine steuerpflichtige GmbH Liebhaberei-Einkünfte haben, so daß die Unterhaltung eines Gestütes steuerfrei bleibt?“ Hier muß man sehen, daß diese Überlegungen zum Gestüt zu einer Zeit entwickelt worden sind, als es das Anrechnungsverfahren noch nicht gab. Da war diese Steuerfreiheit, die sich aus der Liebhaberei ergab, eine echte Steuerbefreiung. Seitdem wir nun das Anrechnungsverfahren haben, paßt das Ganze nicht mehr. Denn da stellt sich die Frage: „Wo bleibt denn das Vermögen, wo bleibt dieses Liebhaberei-Vermögen?“ Wir haben nach den Gliederungsvorschriften nur Betriebsvermögen. Und da steckt das Liebhaberei-Vermögen drin. Das wird plastisch in dem Augenblick, in dem das Liebhaberei-Vermögen an die Gesellschafter ausgeschüttet wird. Dann muß nach der Systematik, weil nichts anderes da ist, das EK 0 mit der Ausschüttungsbelastung belegt werden. Denn Liebhaberei-Einkünfte fallen in das EK 0 und sobald sie an den Gesellschafter ausgeschüttet werden, werden sie steuerpflichtig, zunächst auf der Ebene der GmbH und dann hinterher auf der Ebene des Gesellschafters. Aber vielleicht kann Herr *Wassermeyer* – er hat das wirklich eindrucksvoll in der Festschrift für *Haas* dargelegt – zu diesem Thema noch etwas sagen.

*Prof. Dr. Lang:*

Die Auffassung von Herrn *Wassermeyer* ist mit der eindeutigen Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG nicht zu vereinbaren. Die Verweisung auf die Vorschriften des EStG müßte durch eine Fiktion wie etwa in § 2 Abs. 2 GewStG modifiziert werden.

*Prof. Dr. Thiel:*

Nein, warum? Ich komme ja mit den Vorschriften ganz gut hin.

*Prof. Dr. Lang:*

Kraft Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG ist der Einkünftecatalog des EStG maßgeblich, der ganz allgemein die Einkünfteerzielungsabsicht enthält. Wenn der Gestüt-Fall im Körperschaftsteuerrecht anders behandelt werden soll als im Einkommensteuerrecht, dann muß dies in § 8 Abs. 1 KStG zum Ausdruck gebracht sein.

*Prof. Dr. Thiel:*

Aber der § 8 Abs. 1 KStG wird durch § 8 Abs. 2 KStG modifiziert. Und diese Vorschrift ist *lex specialis* und geht dem allgemeinen Hinweis vor.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Herr Lang, stellen Sie sich doch bitte den einfachen Fall vor, daß eine GmbH ein Gestüt führt, das nach allgemeinen Kriterien als ein Liebhabereibetrieb einzustufen ist. Zu diesem Gestüt soll das Rennpferd XY gehören. Die GmbH verkauft nun dieses Rennpferd, das einen Wert von 1 Mio. DM haben soll, an ihren Alleingeschafter für 1 DM. Wenn Sie behaupten, das Rennpferd gehöre nicht zum Betriebsvermögen, dann vollzieht sich der Abfluß der stillen Reserven außerhalb der Gliederungsrechnung. Dies heißt, daß ich für die Ausschüttung von 999.999 DM keine Ausschüttungsbelastung herstellen kann. Der Vorgang läuft gewissermaßen an dem „körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren“ vorbei. Aus der Sicht des Gesellschafters (§ 20 EStG) bestehen dagegen keine Zweifel, daß er einen Vorteil im Sinne des § 20 Abs. 2 oder Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt. Es besteht nicht einmal ein Zweifel daran, daß der Gesellschafter Anspruch auf Anrechnung der Körperschaftsteuer hat. Dies gilt zumindest dann, wenn er kein herrschender Gesellschafter ist.

*Prof. Dr. Lang:*

Aber Ihr Fall, Herr Wassermeyer, wird doch durch den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfaßt, wenn die Gesellschaft dem Gesellschafter ein hochwertiges Pferd zuwendet.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Die verdeckte Gewinnausschüttung kann ich aber im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren nur erfassen, wenn sie in der Gliederungsrechnung enthalten ist. Die Gliederungsrechnung knüpft an die Steuerbilanz und die Steuerbilanz an die Handelsbilanz. Ich kann es Ihnen auch handelsbilanziell



aufzeigen. Im Steuerrecht gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz. Ich habe keinen ernsthaften Zweifel, daß die GmbH das, was Sie als Liebhaberei-Vermögen bezeichnen, aktivieren, d. h. in der Handelsbilanz ausweisen muß. Wo ist nun die steuerliche Norm, die den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht, d. h. die den Ansatz in der Steuerbilanz verbietet? Es kommt ein weiteres Argument dazu: § 2 Abs. 2 GewStG besagt, daß die Tätigkeiten der Kapitalgesellschaften in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelten. Wenn man § 2 Abs. 2 GewStG mit § 8 Abs. 2 KStG vergleicht, dann erkennt man, daß der § 8 Abs. 2 KStG hätte anders formuliert sein müssen. So oder so funktionieren die Vorschriften in ihrem rechtssystematischen Zusammenhang nur, wenn man auch das Liebhaberei-Vermögen zum steuerlichen Betriebsvermögen rechnet.

*Prof. Dr. Lang:*

Ihre Argumentation überzeugt mich nicht, Herr *Wassermeyer*. Wenn die Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter eine in der Steuerbilanz nicht erfaßte unentgeltliche Dienstleistung erbringt, so ist das auch eine verdeckte Gewinnausschüttung. Auch der Hinweis auf die Handelsbilanz überzeugt nicht. Gewiß ist das Liebhaberei-Vermögen in der Handelsbilanz erfaßt. Die Handelsbilanz ist jedoch aufgrund steuergesetzlicher Vorschriften bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu modifizieren.

*Prof. Dr. Reiß:*

Wenn ich es richtig sehe, hat der Zweite Senat entschieden, daß eine GmbH, die durch ein Vermächtnis ein Grundstück zugewendet bekommt, der Erbschaftsteuer unterliegt. Ich frage mich, ob das richtig sein kann, wenn sie eigentlich der Körperschaftsteuer unterliegen müßte. Selbstverständlich gehört dieses Vermögen anschließend zum Betriebsvermögen und wenn ausgeschüttet wird, dann stellt sich für mich die Frage, ob ich aus dem EK 02 ausschüttele oder ob ich die Ausschüttungsbelastung herstellen muß. Ich habe auch keine Probleme damit, daß der Anteilseigner, wenn an ihn ausgeschüttet wird, einen Ertrag aus einer Beteiligung erzielt. Im übrigen kommt es mir etwas seltsam vor, daß es handelsrechtlich so unstrittig sein sollte, daß jemand, der eine Erbschaft macht, oder der Spenden erhält, Erträge hat, und daß jemand, der für gemeinnützige Zwecke Mittel verwendet, die er erwirtschaftet hat, handelsrechtlich Betriebsausgaben hat.

*Prof. Dr. Lang:*

Dem stimme ich voll zu. Das zeigt deutlich: Wir brauchen die allgemeinen Merkmale des einkommensteuerlichen Einkünftekatalogs auch für die Abgrenzung des Körperschaftsteuerbestandes zum Erbschaftsteuerbestand. Deshalb unterliegt die Zuwendung an die GmbH der Erbschaftsteuer und

nicht der Körperschaftsteuer. Die Erbschaftsteuerbefreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG) darf nicht hinfällig werden. Die körperschaftsteuerrechtliche Ausgrenzung von Zuwendungen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes bedarf des Rückgriffs auf den Einkünftekatalog des EStG.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Ich halte das für falsch, Herr Lang. Es besteht sicherlich ein Konkurrenzproblem zwischen der Erbschaftsteuer und den Ertragsteuern. Der BFH hat durch Urteil vom 24. 3. 1993 I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 über den folgenden Fall entschieden: Ein Gesellschafter hat seine GmbH testamentarisch zum Erben eingesetzt. Nach seinem Tod hat die GmbH die Erbschaft angetreten. Der BFH hat ausgeführt, daß einzelne Wirtschaftsgüter, die im Erbgang vom Erblasser auf die GmbH übergehen, bei letzterer in der Steuerbilanz nach Einlagegrundsätzen auszuweisen sind. Soweit ganze Betriebe auf die GmbH übergehen, hat der BFH § 7 Abs. 1 EStDV angewendet. Ich meine, daß die Annahme des Überganges eines Betriebes im Erbwege einerseits nicht die Erhebung von Erbschaftsteuer und andererseits nicht die Anwendung des § 7 Abs. 1 EStDV bzw. die Annahme einer Einlage ausschließt. § 35 EStG steht dem nicht entgegen. Die Vorschrift regelt einen anderen Fall.

*Neumann:*

Meine Frage zielt auf die in der Praxis nicht so seltenen Fälle der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit gemeinnütziger Körperschaften ab. Eine gemeinnützige GmbH hat eine gemeinnützige GmbH als Gesellschafter. Wenn eine Ausschüttung stattfindet, sagen Sie, daß die gemeinnützige Verstrickung bei den Empfängern erhalten bleibt.

*Prof. Dr. Thiel:*

Sie fragen nach der Rechtsgrundlage dafür, daß diese Mittel ausgeschüttet werden können. Das ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz, und zwar aus § 58 Nr. 2 AO. Da heißt es: „Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zuwendet.“ Die Ausschüttung ist eben nur eine besondere Methode, um die Mittel einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden. Bei der Verpflichtung der anderen Körperschaft sehe ich keinen Unterschied, ob diese Mittel ihr zugewendet worden sind, oder ob sie ausgeschüttet worden sind. Die Empfänger-Körperschaft hat in beiden Fällen die gleiche Verpflichtung, sie muß diese Mittel für ihre gemeinnützigen Zwecke verwenden. Sie muß gegebenenfalls gegenüber der ausschüttenden oder zuwendenden Körperschaft einen entsprechen-

den Nachweis erbringen. Der muß nicht in einer Spendenbescheinigung bestehen. Es ist keine Spende geleistet worden, sondern normalerweise eine besondere Zuwendung, die sich auf der betrieblichen Ebene vollzieht. Ausnahmsweise kann auch eine Gewinnausschüttung eine solche Zuwendung sein.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich komme zurück zu dem Thema „Erbchaft und private Sphäre“. Ich meine, daß man beide Bereiche auseinanderhalten muß:

Bei der Frage der privaten Sphäre und der Gewinnerzielungsabsicht muß man doch Folgendes sehen: Ich kann mir sehr schwer vorstellen, daß eine GmbH andere als unternehmerische oder ideelle gemeinnützige Zwecke erfüllt. Ich kann mir insbes. kaum vorstellen, daß eine GmbH auch handelsrechtlich, ohne daß die Geschäftsführung in Schwierigkeiten kommt, eine Tätigkeit entfaltet, die nicht unternehmerisch und nicht ideell ist. Da wird man prüfen müssen, ob sie hier nicht etwas zugunsten des Gesellschafters tut und zwar nicht erst mit dem Pferd, das sie verkauft, sondern mit dem Betrieb des Gestütes. Würde der Steuerpflichtige das selber machen, müßte er es im Privatbereich tun. Läßt er es eine GmbH machen, dann ist die Frage, ob er sich nicht Vorteile von seiner GmbH zuwenden läßt. Dann würde das Problem von Herrn Lang auch nicht bestehen, denn die Gewinnminderungen wären als verdeckte Gewinnausschüttungen in die Totalgewinnrechnung einzubeziehen.

Die Erbschaftsfragen würde ich wie der BFH mit der Einlage lösen. Denn es ist sehr schwer vorstellbar, daß eine nicht gemeinnützige GmbH eine Erbschaft von einem Nichtgesellschafter bekommt. Ich kenne das Instrument, das in Beratungskreisen empfohlen wird, nämlich die GmbH als „Kein-Mann-GmbH“ für eine kurze Zeit existieren zu lassen, indem man sie zum Alleinerben macht. Da würde ich sagen, das ist dann wohl eine Einlage. In anderen Fällen kann ich mir nicht vorstellen, daß ein fremder Dritter einer nicht gemeinnützigen GmbH etwas vererbt. Das halte ich für einen ziemlichen Ausnahmefall.

*Prof. Dr. Lang:*

Ein Dritter wendet etwas der GmbH zu. Das ist Schenkung, die der Schenksteuer unterliegt<sup>100</sup>. Wenn der Dritte nicht an dem Unternehmen beteiligt

<sup>100</sup> Hiervon sind abzugrenzen, die von Herrn Thiel nachfolgend zitierten Zuschüsse, die als Erträge im Rahmen der Einkünfte aus einer Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen sind. Derartige Zuschüsse sind nach Maßgabe des EStG und auch nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerrechtlich als Betriebseinnahmen zu erfassen. Der nachfolgende Diskussionsbeitrag von Herrn Thiel greift leider nicht meinen Grundansatz auf.

ist, kann mit dem Einlagetatbestand nicht gearbeitet werden. Ob Zuwendungen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes oder Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliegen, ist nach den allgemeinen Grundmerkmalen des Einkünftekatalogs zu entscheiden. § 8 Abs. 1 KStG ordnet die Rechtslage der Abgrenzung der Körperschaftsteuer zur Erbschaftsteuer analog zum Einkommensteuerrecht an.

*Prof. Dr. Thiel:*

Herr Lang, diese Zuwendungen, diese unentgeltlichen Zuwendungen, die gibt es ja zuhauf. Die öffentliche Hand fördert durch Zuschüsse. Da hat bisher noch nie jemand einen Zweifel daran gehabt, daß diese Zuschüsse Betriebseinnahmen sind und daß sie steuerpflichtig sind. Was das Schenkungsteuerrecht daraus macht, kann für die Frage, ob das Betriebseinnahmen sind, wirklich nicht vorrangig sein. Sie verlassen damit eigentlich jede Grundlage unserer Ertragsteuer.

# Die Rechtsbeziehungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, insbesondere deren Einlagen

Dr. Wolf-Dieter Hoffmann  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Freiburg i. Br.

## Inhaltsübersicht

- I. Zum Thema
- II. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen
  1. Beiträge zum Gelingen des Gesellschaftszweckes – Einlage-  
definition
  2. Einlagen in das gezeichnete Kapital
  3. Einlagen in das übrige Gesellschaftsvermögen
  4. Die sog. Einlage wertloser Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft
    - a) Das Problem
    - b) Terminologisches
    - c) Semantische Grundlage von Mißverständnissen
    - d) Die Werthaltigkeit der Forderung ist unmaßgeblich
    - e) Befreiung von einer Verbindlichkeit
    - f) Die Interessen des Gesellschafts-Gläubigers
    - g) Rechtsvergleichung
    - h) „Einlage“ außerhalb des gezeichneten Kapitals
    - i) Die wirtschaftlichen Auswirkungen
  5. Tabellarische Übersicht
- III. Bilanzierungsfragen aus Sicht des Gesellschafters
  1. Bilanzierung dem Grunde nach
    - a) „Einlagen“ sind kein Bilanzierungsobjekt auf der Aktivseite
    - b) Beteiligungen als Wirtschaftsgüter/Vermögensgegenstände
    - c) Die Konsolidierung als Umkehrung der Vervielfältigung
    - d) Der Vervielfältigungseffekt der „Beteiligung“ als Rechenobjekt
    - e) Ergebnismäßige Vervielfältigung
    - f) Vergleichbar: Verdoppelung der stillen Reserven
    - g) Besonderheiten bei Organshaft mit Verlustausgleichsverpflichtung
  2. Die Bewertungsgrößen für Beteiligungen
    - a) Definitionen
    - b) Anwendung auf Beteiligungen
  3. Ergebnisorientierte Betrachtungen: Vermeidung des Verlustverdoppelungseffekts
    - a) Aktivierung auf dem Beteiligungskonto zur Vermeidung der Verlustverdoppelung?
    - b) Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs als konsequente Lösung
    - c) Rückwirkungen der Steuerrechtsprechung auf handelsrechtliche Bilanzkosmetik
- IV. Der Einlagebegriff im Ertragsteuerrecht
  1. Verschiedene Begriffsinhalte in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht
  2. Die Einlage im Einkommen- und Körperschaftsteuerbereich
  3. Der finale Einlagecharakter
  4. Einlagen als Ersatz-Anschaffungskosten?

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>5. Einlagen im Gesellschafts- und Bilanzrecht nicht identisch</li> <li>6. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz?</li> <li>7. Anwendung auf den Fall des Forderungsverzichts des Gesellschafters           <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Die begriffliche Anleihe bei der Einkommensteuer</li> <li>b) Nochmals: Die Ambivalenz von Einlagen im Körperschafts- und Einkommensteuerbereich</li> <li>c) Die Kategorien der Vermögensmehrung</li> <li>d) Kein Anwendungsbereich des § 5 Abs. 6 EStG</li> <li>e) Buchhalterische Darstellung</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>3. Die Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter in das übrige Eigenkapital der Gesellschaft</li> <li>4. Wertende Betrachtung           <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Fazit aus der Begriffsanalyse</li> <li>b) Vergleichbare Regelungsgehalte in Gesetz- und Rechtsprechung</li> <li>c) Bilanzpolitische Gestaltungen</li> <li>d) Fazit der abwägenden Betrachtung</li> </ul> </li> </ul>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>V. Sacheinlagen als Tauschgeschäfte – Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven?           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Buchungssätze als mißverständene Rechtsgrundlage?</li> <li>2. Der rechtliche Gehalt der Sacheinlage: Tausch oder Nichttausch</li> </ul> </li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>VI. Steuerbelastungseffekte, insbesondere beim Forderungsverzicht           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Steuerrecht als Anwendungsobjekt von Rechenexemplen</li> <li>2. Belastungseffekte               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) beim „reinen“ Forderungsverzicht</li> <li>b) beim Forderungsverzicht mit Besserungsabrede</li> <li>c) beim Verzicht auf „unversteuerte“ Forderungen (Pensionsanwartschaften)</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>VII. Zusammenfassung</li> </ul> |

## I. Zum Thema

Gesellschafts-, Bilanz-, Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht verwenden den Begriff „Einlage“. Eine Legaldefinition kennt nur das Einkommensteuergesetz. In den übrigen genannten Rechtsgebieten wird allerdings von der Existenz solcher „Einlagen“ ausgegangen. Die Frage ist, inwieweit sich die Begriffsinhalte decken. Sollte hier keine Übereinstimmung bestehen, bestünde die Gefahr von Mißverständnissen und falschen Schlußfolgerungen, wenn nämlich Begriffe aus einem Rechtsgebiet unbesehen in das andere übertragen werden (s. hierzu unter II. 1., III. 1. a), 2. a) sowie IV. 1., 2.).

Gleichermaßen ein Zankapfel des Gesellschafts- und des Steuerrechts stellt die Einbringung einer Forderung des Gesellschafters gegen seine Kapitalgesellschaft in deren Vermögen dar. Man spricht hier durchweg von „Einlage“, obwohl dieser Begriff mit dem normalen Sprachgebrauch nichts gemein hat. Denn die Forderung selbst geht durch Konfusion im Zuge des Einbringungsverganges unter. Die Frage ist, ob durch solche sprachlichen Verstümmelungen auch Mißverständnisse hinsichtlich der Rechtsfolgen eintreten (s. hierzu unter II. 4.).

„Einlagen“ des Gesellschafters sind nicht bilanzierbar. Bilanzierungsobjekt sind vielmehr „Beteiligungen“. Diese sind Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter wie viele andere auch, haben aber einen besonderen eigenständigen Charakter. Sie bilden ihrerseits wiederum Vermögensgegenstände und Schulden ab. Diese bilanztechnische Verdoppelung oder Vervielfältigung eines einzigen wirtschaftlichen Gebildes hat Folgeeffekte für die Darstellung der vom Tochterunternehmen erwirtschafteten Ergebnisse; diese werden nämlich ebenfalls systematisch verdoppelt und vervielfältigt, dem Grunde nach auch für Besteuerungszwecke. Die Frage ist, inwieweit die Rechtsprechung – vielleicht unbewußt – diesen systembedingten Verlustvervielfältigungseffekt bekämpft (s. hierzu unter III. 1.).

Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die einzigen Bewertungsgrundlagen für den Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut „Beteiligung“. Anschaffungskosten kommen nur beim (abgeleiteten) Erwerb vom Vorbesitzer in Betracht. Die Frage ist nun, ob nicht der Herstellungskostenbegriff in vielen einschlägigen Fällen eine bessere definitorische Grundlage bietet (s. hierzu unter III. 2.).

Da nur das Einkommensteuergesetz eine Definition für die Einlage bietet, muß dieses Rechtsinstitut in den Körperschaftsteuer- und den Bilanzrechtsbereich durch Analogie übertragen werden. Hier taucht die Frage auf, inwieweit ein solcher Analogieschluß möglich ist (s. hierzu unter IV. 1. bis 7.).

Die Einbringung von Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften führt nach absolut unbestrittener Meinung zur Realisierung von stillen Reserven im hingegebenen Wirtschaftsgut. Es soll ein Tausch oder ein tauschähnlicher Vorgang vorliegen. Der BFH hat im Tauschgutachten befunden, daß eine solche Einbringung gerade keinen Tausch darstellt. Gleichwohl gehen Rechtsprechung und Lehre unbeeindruckt von einem „tauschähnlichen Vorgang“ und damit von einem Realisierungszwang aus (s. hierzu unter V.).

Schließlich ist zu untersuchen, inwieweit die sog. Einlage von Forderungen des Gesellschafters in die Gesellschaft unerwünschte Steuerspareffekte durch entsprechende Gestaltungen hervorrufen kann (s. hierzu unter VI.).

## II. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

### 1. Beiträge zum Gelingen des Gesellschaftszweckes – Einlagedefinition

Die GmbH bedarf als synthetisches Konstrukt juristischen Scharfsinns schon zum Gelingen der Geburt der Heranziehung subtiler Hebammenkünste legislativer und judikativer Provenienz. Dazu müssen andere Personen handeln, die den gleichen Geburtsweg oder den natürlichen hinter sich gebracht haben.

Von diesen agierenden Personen wird sozusagen als Zeugungsakt ein *Beitrag*<sup>1</sup> verlangt. Im weiteren Lebensverlauf erfordert das Wachstumsstreben unseres GmbH-Babys u. U. weitere solche Hilfeleistungen. Auch die Exitus-Prophylaxe heischt möglicherweise von den GmbH-Eltern oder deren Nachfolgern hilfreichen Beistand (durch einen solchen Beitrag).

Die *Form* dieser Hilfeleistungen ist sehr mannigfaltig. Da es sich bei der GmbH um ein kapitalistisches Gebilde handelt, verwundert es nicht, daß die gebräuchlichste Form der Hilfeleistung in der Zurverfügungstellung *baren* Geldes besteht. Mit dieser Starthilfe bzw. Wachstums- oder Gesundheitspille ist der GmbH meistens am besten gedient – es geht ihr insoweit nicht anders als jeder anderen Rechtsperson. Aber auch mit anderen Instrumenten der wirtschaftlichen Daseinsvorsorge wird ihr unter die Arme gegriffen. Grundstücke und Fahrnis sind ebenso geeignet wie immaterielle Werte (nicht zu verwechseln mit ideellen), also Forderungen, Anteile an Unternehmen, Nutzungsrechte. Nicht bei der Geburt, aber im späteren Leben ist für die GmbH die Befreiung von Verbindlichkeiten mitunter eine höchst erfreuliche Mitgift. Und auch einfache Nutzungsrechte von Räumen, Dienstleistungen, Kapital hilft ihr oftmals über Wachstumspausen und Gesundheitskrisen hinweg.

Von den so charakterisierten Beiträgen unterscheiden sich eigentlich *Einlagen* eines Gesellschafters in die Kapitalgesellschaft dadurch, daß sie *zur Begründung oder Vermehrung des haftenden Vermögens der Gesellschaft* geleistet werden.

## 2. Einlagen in das gezeichnete Kapital

Zur Systematisierung dieser Definition bedarf es dann allerdings weiter noch anderer grundlegender Überlegungen des Gesellschaftsrechtes. Diese kreisen dann um den hehren Grundsatz des Gläubigerschutzes, der die Sicherstellung der Kapitalaufbringung verlangt. Die Logik ist ganz einfach: Wer sich des Kunstgebildes der Kapitalgesellschaft als Träger seines wirtschaftlichen Handelns bedienen und damit die Wohltat der sog. Haftungsbeschränkung – gemeint ist Befreiung von der persönlichen Haftung – in Anspruch nehmen will, muß jedenfalls ohne Wenn und Aber das gesetzlich geforderte oder von ihm darüber hinaus für richtig gehaltene Mindestmaß an *Kapital aufbringen* – quasi als Eintrittsgeld in die persönliche Haftungsbefreiung. Soll dieses Ziel erreicht werden, muß der Inferent seinen Beitrag in einer qualifizierten Form erbringen, die das Gesetz ohne weitere Definition als *Einlage* bezeichnet (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG, § 2 AktG). Der Normalfall, so auch vom Gesetz gesehen, ist die Einzahlung baren Geldes; für Sachwerte – ebenfalls zulässig – bestehen

<sup>1</sup> Terminologie nach K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., S. 462.



besondere Vorschriften zur Verhinderung unterwertiger Beitragsleistungen (§ 5 Abs. 4 GmbHG). Die Rechtsprechung und Lehre<sup>2</sup> hat dabei einen weitgehend unstrittigen Grenzraum zwischen zulässigen und unzulässigen Sacheinlagen gezogen, genauer gesagt unterschieden zwischen solchen, die mit schuld-befreiender Wirkung auf die Einlageverpflichtung angerechnet werden können und welche nicht. Diese Grenzlinie soll hier nicht diskutiert werden. Unzulässig sind jedenfalls Ansprüche auf Nutzungsmöglichkeiten und Dienstleistungen gemäß § 27 Abs. 2 2. Halbsatz AktG. Das Nutzungsrecht selbst – dinglich oder vielleicht nur obligatorisch gesichert – soll dagegen als Einlagepotential in Betracht kommen.

Im Rahmen dieses Themas könnten lange Ausführungen zur verdeckten Sacheinlage erfolgen. Ich habe mir dies erspart, weil ich mir nicht zutraue, hierzu wesentlich Neues zu berichten. Die Thematik scheint ausdiskutiert und weitgehend unstrittig zu sein. Und außerdem ist der steuerliche Bezug nicht allzu groß. Ohne weiteres tiefeschürfendes Nachdenken fällt mir hierzu lediglich der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG ein<sup>3</sup>.

### 3. Einlagen in das übrige Gesellschaftsvermögen

Kaum gesetzlich geregelt und problematisiert ist dagegen die Einlage des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen außerhalb von Stammeinlage- und Nachschußverpflichtung, möglicherweise mit der Verpflichtung zur Erbringung eines Aufgeldes oder einer Zuzahlung für Vorzüge. Ich spreche die „einfache“ Einlage in das Gesellschaftsvermögen (das übrige Eigenkapital) an, die mitunter mit einem despektierlichen Zungenschlag als Zahlung à fonds perdu bezeichnet wird. Der Gesetzgeber des Bilanzrichtliniengesetzes geht von der Möglichkeit solcher Einlagen offensichtlich als selbstverständlich aus (s. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), und man kann sich dieser Wertung anschließen. Dabei ist zumindest gesellschaftsrechtlich ungeklärt, ob die Grenzziehung zwischen möglicher und nicht zulässiger Einlagen dieser Kategorie genauso zu ziehen ist wie bei denjenigen, die auf die Stammeinlageverpflichtung zu verrechnen sind. Eindeutig ist dabei allerdings, daß alle „stammeinlagefähigen“ Vermögenswerte einschließlich der Schuldenbeseitigung (für die GmbH) in das übrige Kapital „einlagefähig“ sind. Und unstrittig darf es auch bei Einlagen von Sachen in das übrige Eigenkapital nicht zu Überbewertungen kom-

2 Für viele *Winter* in Scholz, GmbH-Gesetz, 8. Aufl., Rn. 42 ff. zu § 5; *Scheel, K.-C.*, Unterschiedlicher Einlagebegriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, BB 1988, 1211.

3 Der BFH hebt im Urteil v. 18. 12. 1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, zu Recht auf die Legaldefinition der Sacheinlage in § 20 Abs. 1 UmwStG ab und versagt die Anwendung im Hinblick auf die nicht vorliegende Sacheinlage. Genauso hat der BFH im Urteil v. 1. 7. 1992 – I R 5/92, BStBl. II 1993, 131, entschieden.

men. Ein Grundstück mit einem Verkehrswert von DM 100 kann nicht zu DM 1 000 außerhalb des Nennkapitals „eingelegt“ werden. Aber auch von anderer Seite her argumentierend besteht weitgehende Übereinstimmung, wenn auch möglicherweise gesellschaftsrechtlich unreflektiert und lediglich steuerlich motiviert: Die bloße Möglichkeit der Nutzung von Räumen und anderen Dienstleistungen – ich erinnere an das obige Beispiel – wird wohl allgemein auch außerhalb der Stammeinlageverpflichtung als nicht einlagefähig angesehen werden. Vermutlich ist dieses Verdikt rein steuerlich bedingt, weil sonst nach BFH- und herrschender Auffassung unerwünschte Besteuerungslücken entstehen.

#### 4. Die sog. Einlage wertloser Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft

##### a) Das Problem

Besteht also tatsächlich Identität im „Einlagegut“ für die Stammeinlageverpflichtung einerseits und das übrige Kapital andererseits? Ich sehe eigentlich nur einen Bereich, in dem diese Übereinstimmung fraglich sein kann. Es ist dies das heißdiskutierte Thema der „sog.“ Einlage einer wertlosen Forderung eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft in deren Gesellschaftsvermögen (bzw. des wertlosen Teiles dieser Forderung). Schließt man sich der herrschenden Meinung und der BGH-Rechtsprechung – z. B. Urteil v. 15. 1. 1990, DB 1990, 311 m. w. N. – an, so scheidet hier für den wertlosen Teil der Forderung die schuldbefreiende Wirkung zur Erbringung der Stammeinlagenverpflichtung aus. Die Einlagefähigkeit dieser wertlosen Forderung in das übrige Kapital der Gesellschaft wird demgegenüber von niemandem in Zweifel gezogen. Hier ist es also anders als bei sonstigen Sacheinlagen. Niemand wird akzeptieren, daß ein gebrauchter Kleinwagen zu DM 1 Mio. bewertet in das übrige Eigenkapital der Gesellschaft eingebracht werden kann. Bei einer wertlosen Gesellschaftsforderung in Höhe von DM 1 Mio., auf die verzichtet („eingelegt“) wird, soll dies kein Problem sein. Womit hat diese besondere Form der *angeblichen* Einlage diese unglaubliche Vorzugsbehandlung verdient?

##### b) Terminologisches

Bevor ich diese Frage weiterverfolge, noch einige terminologische Hinweise. Die Einlagen außerhalb des gezeichneten Kapitals werden gängigerweise als *verdeckte* Einlagen bezeichnet, diejenigen in das gezeichnete Kapital als *offene*. Diese Sprachregelung ist insoweit etwas unglücklich, als sie sich nicht symmetrisch zur steuerlichen Terminologie hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung verhält. Diese ist dadurch gekennzeichnet, daß über das Vehikel

scheinbarer Betriebsausgaben eine in Wirklichkeit gesellschaftsrechtlich begründete Vermögensverschiebung von der Gesellschaft zugunsten des Gesellschafters erfolgt, diese also unter anderem Rechtskleid verdeckt oder verschleiert wird. Die hier bislang besprochene Einlage in das Gesellschaftsvermögen außerhalb des gezeichneten Kapitals erfolgt dagegen sehr offen, ist also jedermann ersichtlich und verbirgt sich nicht hinter einem anderen Rechtskleid. Dies wäre nämlich auch bei einer Einlage möglich, also das Vortäuschen unter Zuhilfenahme rechtlicher Versteckspiele. Zum Beispiel: Der Gesellschafter veräußert einen Vermögensgegenstand an die Gesellschaft zu einem zu niedrigen Preis. Oder: Die Gesellschaft veräußert Vermögenswerte an den Gesellschafter zu einem überhöhten Preis. In diesen Fällen wäre die Sprachregelung „verdeckt“ sachlich zutreffend und würde eben überdies die Parallele zur verdeckten Gewinnausschüttung auch sprachlich herausstellen. Der BFH hatte sich in einem älteren Urteil dieser Terminologie angeschlossen, allerdings ohne nachhaltige Wirkung.

### c) Semantische Grundlage von Mißverständnissen

Das mag manchen als unnötige sprachliche Sophisterei erscheinen, doch zeigt der nächste Gedanke, wie schnell falsche Sprachregelungen zu falschen Schlüssen führen können. Kommen wir also auf die gesetzlich nicht näher definierten *Einlagen* in Kapitalgesellschaften – in- und außerhalb des gezeichneten Kapitals – zurück. Wenn nämlich das gesellschaftsrechtliche Institut der Einlage auch nur ganz entfernt eine Verwandtschaft mit dem bürgerlichen Sprachgebrauch haben soll, so müßte jedenfalls durch diese Handlung des Gesellschafters aus dessen Vermögen in dasjenige der Gesellschaft irgend etwas Werthaltiges hinübergelangen, irgend etwas, was meß- oder zählbar im kaufmännischen Sinne ist. Was geschieht denn aber bei der sog. Einlage einer – werthaltigen oder wertlosen – Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft in deren Vermögen? Die Antwort kann nur lauten: Die Forderung haucht ihre Existenz aus *zwingenden* Rechtsgründen aus, sie verschwindet. Der juristische Scharfsinn hat hierfür das Institut der Konfusion erfunden und auch noch hervorragend sprachlich gekennzeichnet. Wenn sich also die Forderung in Wohlgefallen auflöst, soll das wirklich eine *Einlage* dieser Forderung sein? Würde sich nicht ansonsten jeder Begünstigte dann doch sehr verwundert zeigen, wenn ihm etwa ein Gebäude übertragen werden soll und dieses Gebäude durch den Übertragungsakt zerstört wird. Und selbst wenn man mit dem I. BFH-Senat<sup>4</sup> die berühmte juristische Sekunde als logisches Feigenblatt heranzieht, was hilft es dem Begünstigten, wenn dieser Vermögenswert zwar nicht

<sup>4</sup> Nach Maßgabe des Vorlagebeschlusses des BFH v. 27. 7. 1994 – I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995, 27.

mit dem Übertragungsakt selbst, dafür aber eine juristische Sekunde oder eine unjuristische Viertelstunde später zerstört wird?

Und noch ein sprachlogisches Monster, zu finden in einem führenden GmbH-Kommentar: „Die Forderungen an die Gesellschaft . . . können . . . durch Er-laßvertrag (!) eingebracht werden“. Auch hier also die Vernichtung der einzu-legenden Sache als Einlagepotential!

Im Duden liest man zum Wort „Einlage“ (etwas, was in etwas hineingebracht wird) folgende Definitionen mit Beispielen:

1. Suppe mit Einlage,
2. Stützende Unterlage für den Fuß, nicht möglich bei Sandalen,
3. Darbietung zur Unterbrechung eines Programmes – Konzert mit tänzerischer Einlage –.

Die juristisch verwandten Begriffe sollten also schon noch eine entfernte Verwandtschaft mit dem übrigen Sprachgebrauch aufweisen. Eine Fleischbrühe mit Einlage sollte mehr bieten als Wasser, Salz und Geschmack. Ein Plattfußgeplagter kann mit einer Schuheinlage wenig anfangen, wenn sich diese beim ersten Gehversuch chemisch bedingt selbst zerstört.

Das sind keine Wortspielereien. Es geht um logische Fehlschlüsse aufgrund falscher Terminologie.

#### *d) Die Werthaltigkeit der Forderung ist unmaßgeblich*

Noch ein weiterer Gedanke: Auslöser dieser Erörterungen ist ja die Vorgabe der herrschenden Lehre und der BGH-Rechtsprechung, daß nur der werthaltige Teil einer solchen sog. Forderungseinlage auf die Stammeinlagenverpflichtung mit schuldbefreiender Wirkung verrechenbar ist. Die Unterscheidung zwischen werthaltig und wertlos führt in diesem Zusammenhang zu einem weiteren logischen Problem. Denn diese eben genannte Zerstörung der Forderung durch den (beabsichtigten) Einlagevorgang spielt sich ab, einerlei, ob die Forderung werthaltig oder wertlos ist. Mit welcher Begründung kann man dann hinsichtlich der Werthaltigkeit diesbezüglich differenzieren? Eine rhetorische Frage, die Antwort erübrigt sich. Statt dessen weiter in der Argumentation: Wenn die wertlose Forderung bzw. deren wertloser Teil im Zuge der sog. Einlage nicht in der Stammeinlage sozusagen landet, wo dann? Hier verhilft sehr schnell zur Antwort *Luca Pacioli's* grandiose Erfindung der Doppik. Der Wegfall der Verbindlichkeit muß durch einen zusätzlichen Eigenkapitalposten – eben übriges Eigenkapital – kontenmäßig ausgeglichen werden. Aber auch diese Buchung muß – wenn wir uns noch ein weiteres Mal im Rahmen der nicht zu verachtenden Logik der doppelten Buchführung bewegen – unabhängig davon erfolgen, ob die im Zuge der Einbringung untergehende Forderung

werthaltig ist oder nicht. Und daraus läßt sich dann auch das rein bilanzrechtliche Argument ableiten: Es geht hier gar nicht um ein *Bewertungsproblem*, sondern um den *Bilanzansatz* bei der GmbH<sup>5</sup>. Wenn ein solcher für die nicht mehr vorhandene Verbindlichkeit zwingend entfällt, braucht sich niemand mehr über Bewertungsfragen Gedanken zu machen.

#### e) Befreiung von einer Verbindlichkeit

Alle diese Argumente sollen der *semantischen Verführungskünste* des Wortes „Einlage“ in diesem Zusammenhang Paroli bieten. Nicht die Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft wird in irgendeiner Form eingebracht oder eingelegt, sondern die Gesellschaft wird schlicht von einer *Verbindlichkeit* gegenüber dem Gesellschafter *befreit*. Und deshalb kann im Hinblick auf den Kapitalaufbringungsgrundsatz und den Gläubigerschutz sinnvollerweise nur gefragt werden, ob dieser Befreiung „Stammkapitalfähigkeit“ zuerkannt werden soll oder nicht. Bei der Beantwortung dieser Frage kann es auf die Werthaltigkeit der Forderung eben gerade nicht ankommen<sup>6</sup>. Anders ausgedrückt: Die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter ist für die Gesellschaft immer gleich „werthaltig“, bilanzrechtlich ausgedrückt zum Rückzahlungsbetrag zu bewerten, unabhängig davon, wie bei Bewertung beim Gesellschafter erfolgen muß. Diese Feststellung erklärt auch das unter a) dargestellte Phänomen, daß wertlose Forderungen im vollen Nennwert „eingelegt“ werden können. Die Auflösung dieses Widerspruchs geschieht schlicht durch die Erkenntnis, daß Einlagengegenstand nicht die wertlose Forderung, sondern die Befreiung von der „werthaltigen“ Verbindlichkeit ist.

Die Kapitalaufbringung kann deshalb einzig und allein durch die Schuldbefreiung bei der Gesellschaft dargestellt werden. Und ausschließlich das kann für die Gläubiger der Gesellschaft von Interesse sein. Die Werthaltigkeit der Forderung aus Sicht des Gesellschafters ist für den Schutz der Gesellschaftsgläubiger dagegen bedeutungslos. Die Gläubiger werden auch nicht getäuscht. Die besonderen Publizitätspflichten für die Sachkapitalerhöhung sind ja zu beach-

5 S. hierzu den Diskussionsbeitrag von *Clemm, H.*, JbFStR 1983/84, 345.

6 S. hierzu *Gefller, E.*, Die Umwandlung von Krediten in haftendes Kapital, FS Möhring, 1975, S. 173 ff.; *Reuter, A.*, Das Problem der Vollwertigkeit von Gesellschafterforderungen . . ., BB 1978, 1195 ff.; *Hoffmann, W.-D.*, Sind wertlose Forderungen gegen Kapitalgesellschaften zum Nennwert einlagefähig?, BB 1992, 575 ff.; *Letters, W.*, Möglichkeiten und Grenzen der Bilanzpolitik . . ., JbFStR 1983/84, 311 ff., mit Zustimmung von *Clemm, Uelner* und *Beisse*, dagegen *Fleck* u. *Dollerer; Meilicke, W.*, Die Kapitalaufbringungs Vorschriften als Sanierungsbremse, BB 1989, 1067 u. 1119; *Karollus, M.*, Die Umwandlung von Geldkrediten in Grundkapital – eine verdeckte Sacheinlage?, ZIP 1994, 589; *Clemm, H.*, Verzicht des Gesellschafters – Einlage oder Ertrag bei der Kapitalgesellschaft, FS Franz-Josef Haas, 1996.

ten. Jeder Gläubiger kann sich darüber informieren, daß der Gesellschaft gerade kein (positiver) Vermögenswert – bar oder unbar – zufließt. Jeder Gläubiger kann sehen, daß der Gesellschaft insoweit lediglich eine Verbindlichkeit erlassen und insbesondere kein bares Geld zur Verfügung gestellt wird. Die Werthaltigkeit der Forderung aus Sicht des Gesellschafters kann nur dessen Gläubiger angehen; und diese sollen durch die Kapitalaufbringungsgrundsätze bei der Gesellschaft *nicht* geschützt werden.

#### *f) Die Interessen des Gesellschafts-Gläubigers*

Mit der Ablehnung der Einlagefähigkeit einer wertlosen Gesellschafterforderung soll vielleicht auch verhindert werden, daß wertlose Gesellschafterforderungen in gewinnträchtige Gesellschaftsrechte zu Lasten anderer Gläubiger umgewandelt werden. Anders ausgedrückt gehe es nicht an, daß für schlechtes Geld gute Aktien ausgegeben werden. Zur Widerlegung dieser Argumentation bedarf es keiner größeren ökonomischen Analyse. Denn im Augenblick der Umwandlung hat der frühere Forderungsgläubiger eine zunächst eben so wertlose Gesellschaftsbeteiligung in seinem Vermögen. Mißlingt die Sanierung, geht der betreffende Inferent leer aus. Klappt umgekehrt die Sanierung, muß er sich mit seinen Ansprüchen hinter die Darlehensgläubiger einreihen, die zunächst ihre Forderungsrechte, z. B. auf Zinsen, gegen die Gesellschaft geltend machen werden. Ob er dann letztlich mit Dividendenansprüchen besser fährt, ist nur spekulativ zu beurteilen.

#### *g) Rechtsvergleichung*

So überzeugend diese Argumente sowohl aus Sicht der juristischen Logik als auch des wirtschaftlichen Ergebnisses klingen mögen, ein Umschwung in der rechtlichen Praxis kann realistischerweise nur auf europäischer Ebene erwartet werden. Beeindruckend ist dabei, daß offensichtlich in bedeutenden Rechtskreisen der europäischen Gemeinschaft die Rechtslage im Ergebnis so gesehen wird wie hier dargestellt<sup>7</sup>, ohne daß in der Kommentarliteratur, der Rechtsprechung und der Rechtspraxis davon auch nur die geringste Kenntnis genommen wird. Rechtsvergleichende Analysen, Dissertationen insbesondere, sind aus meiner Sicht dringend angesagt.

#### *h) „Einlage“ außerhalb des gezeichneten Kapitals*

Alle diese Fragen stellen sich also (s. e)) nicht, wenn die Gesellschafterforderung – genauer der Verzicht auf diese – nicht zur Erbringung der Einlagever-

<sup>7</sup> S. Meilicke, W., Finanzierungsfreiheit und Europarecht, FR 1995, 297; ders., Die Kapitalaufbringenvorschriften als Sanierungsbremse, DB 1989, 1067.

pflichtung in das gezeichnete Kapital verwendet werden sollen, sondern als sog. verdeckte Einlage in das übrige Eigenkapital der Gesellschaft. Daß auch eine wertlose Gesellschafterforderung hierfür verwendet werden kann, ist eine schlichte buchhalterische Notwendigkeit (s. u. d)). Denn sonst würde die kaum zu beantwortende Frage auftauchen, wie sich der Wegfall der Verbindlichkeit bilanzmäßig bei der Gesellschaft sonst auswirken soll. Fraglich kann deshalb nur sein, ob der Forderungsverzicht in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen oder als außerordentlicher Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen ist<sup>8</sup>. „Zahlung“ i. S. d. erstgenannten Vorschrift liegt dabei nach wohl ebenfalls unstreitiger Meinung auch im Falle des Forderungsverzichts vor. Der Begriff „Zahlung“ ist jedenfalls nicht nur rein pagatorisch als effektive Geldbewegung zu verstehen.

Die wohl herrschende und meines Erachtens auch gut begründete Auffassung geht dahin, daß die Verbuchung über die Gewinn- und Verlustrechnung dann erfolgen muß, wenn ein Jahresfehlbetrag und/oder ein Bilanzverlust durch den Forderungsverzicht beseitigt werden soll. In Sanierungsfällen wird dies immer gegeben sein, so daß sich die herrschende Lehre mit der bilanzpolitischen Gestaltungsabsicht nahtlos zusammenfügt. Denn in diesen Fällen geht es meist darum, einen Jahresfehlbetrag – rein optisch – nicht oder in geringerer Höhe erscheinen zu lassen. Umgekehrt kann im Erlaßvertrag zwischen Gesellschafter und Gesellschaft auch vereinbart werden, daß tatsächlich der Forderungsverzicht (unmittelbar) zu Eigenkapital führen soll, um so den Umweg über die Gewinn- und Verlustrechnung zu vermeiden. Diesen Gedanken weitergesponnen bedeutet, daß zwischen den beiden Ausweisvarianten zumindest in zwischenperiodischer Sicht keine unterschiedlichen materiellen Auswirkungen zu erwarten sind. Denn letztlich erreicht nach beiden Buchungsmethoden der Forderungsverzicht immer das Eigenkapital. Und deshalb erreicht auch die vielleicht erwünschte Ausschüttungssperre, die durch Einstellung in die Kapitalrücklage bewirkt werden soll, nicht das Ziel, denn schließlich kann ohne gegenteilige satzungsmäßige Bestimmungen bei der GmbH die Kapitalrücklage durch Auflösung zugunsten des Bilanzgewinnes in gleicher Weise wie ein Jahresabschluß zur Dividende herangezogen werden.

#### *i) Die wirtschaftlichen Auswirkungen*

Man kann sich deshalb auf die praktischen Bedürfnisse im Wirtschaftsleben zurückziehen, die bei der Auslegung dieser Rechtsfrage zu beachten sind. Aber dabei kann es nur darum gehen, ob die Befreiung von einer Schuld gegen den Gesellschafter als „stammeinlagefähig“ angesehen werden soll oder nicht. Und

<sup>8</sup> Zum diesbezüglichen „Quasi-Wahlrecht“ s. *Adler/Düring/Schmaltz*, 5. Aufl., Rn. 108 zu § 272 HGB.

auch im Rahmen von Unternehmenssanierungskonzepten könnte diese nach herrschender Lehre und Rechtsprechung unzulässige Handhabung gute Dienste leisten. Umgekehrt soll die restriktive bundesdeutsche Lehre eine „Sanierungsbremse“ darstellen<sup>9</sup>.

## 5. Tabellarische Übersicht

Die wesentlichen Formen der gesellschaftsrechtlichen Einlage lassen sich danach wie folgt systematisieren:

Unterscheidungsmerkmale	Begriffe		
	Art	Bareinlage	Sacheinlage
Zielrichtung	in das gezeichnete Kapital	in das übrige Eigenkapital	
Anlaß	Gründung	Erweiterung	Sanierung

Um diese Begriffsvarianten kreisen also die materiellen Inhalte einer Einlage des Gesellschafters in „seine“ Kapitalgesellschaft. Das Gesetz selbst geht von der Existenz, der rechtlichen Möglichkeit, von Einlagen aus, definiert sie aber nicht (s. z. B. § 27 AktG, § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG).

## III. Bilanzierungsfragen aus Sicht des Gesellschafters

### 1. Bilanzierung dem Grunde nach

#### a) „Einlagen“ sind kein Bilanzierungsobjekt auf der Aktivseite

Aus Sicht des bilanzierenden Gesellschafters sind Einlagen in die Kapitalgesellschaft kein bilanzierbares Potential – wenn man allein auf die Begriffe abstellt. Bilanzierbar sind dem Grunde nach Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter, die man nur teilweise systematisiert in den §§ 238 ff. HGB und §§ 5, 6 EStG findet. Einlagen erscheinen dort nicht, wenigstens aus Sicht des bilanzierenden Gesellschafters, also auf der Aktivseite der Bilanz (s. hierzu weiter unter IV. 4.). Die Eigenschaft als bilanzierbarer Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut kommt vielmehr den „Beteiligungen“ zu, die im Gliederungsschema des § 266 HGB und in der Definitionsnorm des § 271 Abs. 1 HGB erscheinen und in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 HGB nur beispielhaft aufgezählt werden. Einlagen sind also keine aktivierbaren Vermögensgegenständen.

<sup>9</sup> S. Fn. 7.



de/Wirtschaftsgüter. Sie können solche begründen oder wertmäßig erhöhen, aber Bilanzierungsobjekt kann eben nur eine Beteiligung sein. Die Bewertung, z. B. in der Steuerbilanz, richtet sich demnach auch nicht etwa nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG – der Bewertungsvorschrift für Einlagen –, sondern nach Nr. 2 dieses Absatzes in § 6. Auch ohne Legaldefinition kann man somit „Beteiligungen“ als bilanzrechtliche Folgeerscheinung gesellschaftsrechtlicher Einlagen (im oben unter II. 1. genannten Sinn) verstehen. Sie reihen sich also in die Schar anderer Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter ein, als da sind z. B. unfertige Arbeiten, Grundstücke, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen etc.

#### *b) Beteiligungen als Wirtschaftsgüter/Vermögensgegenstände*

Beteiligungen – bilanzmäßiges Pendant zum Eigenkapital – sind also bilanzierbare Aktiva wie viele andere auch. Das ist zwar absolut unstrittig, doch sollte der Blick nicht davor verstellt werden, daß sie Vermögensgegenstände eigener Art sind. Sie repräsentieren nämlich nur – ob verbrieft oder nicht – ihrerseits wieder Vermögensgegenstände und Schulden. Ihr Wert resultiert dann folgerichtig nicht aus sich selbst, sondern aus dem dahinterliegenden Unternehmen, das bilanzrechtlich eben in Vermögensgegenständen und Schulden abgebildet wird. Die Beteiligung stellt also nur den abgeleiteten Wert eines erwerbswirtschaftlich tätigen Gebildes (Unternehmen) dar. Durch diesen gesetzestechnischen Kunstgriff wird für Bilanzierungszwecke ein und dasselbe wirtschaftliche Gebilde (hier das Tochterunternehmen) sozusagen verdoppelt; sein Wert erscheint – immer in bilanztechnischer Sicht – als Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens bei diesem und gleichzeitig als Beteiligungsumsatz beim Mutterunternehmen. Daß die „korrespondierenden“ Wertansätze nicht übereinzustimmen brauchen und dies i. d. R. auch nicht tun, tut dieser Feststellung keinen Abbruch. Systematisch geht es hier nur darum, daß eben ein und dasselbe Unternehmen bilanzmäßig zweimal erscheint. Dieses Phänomen kann sich bei weiter hintereinander geschachtelten Unternehmen natürlich auch vervielfachen.

Im Konkurs dieses Unternehmens kommt dies spätestens dann zum Ausdruck, wenn sich durch Sicherungsübereignungen und Verpfändungen von Vermögensgegenständen die Wertlosigkeit der letzteren beim Beteiligungsunternehmen herausstellt und demzufolge die Beteiligung selbst – häufig auch wieder verpfändet – ebenfalls wertlos ist. Man hat ein und denselben wirtschaftlichen Wert – die Vermögensgegenstände des Tochterunternehmens – eben doppelt verpfändet.

Diese Feststellung gilt uneingeschränkt in der Handels- und Steuerbilanz für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Anders verhält es sich bei solchen an

Personengesellschaften, welche für einkommensteuerliche Zwecke keine eigene Rechtspersönlichkeit aufweisen. In der Steuerbilanz kann deshalb eine Beteiligung an Personengesellschaften nicht existieren. An ihre Stelle treten (anteilige) Vermögensgegenstände und Schulden der „Beteiligungsgesellschaft“ selbst.

*c) Die Konsolidierung als Umkehrung der Vervielfältigung*

Soll diese künstliche Vervielfältigung eines Wirtschaftsgebildes – ausgedrückt in Vermögensgegenständen und Schulden – für Bilanzierungszwecke wieder rückgängig gemacht werden, so geschieht dies im Wege der Kapitalkonsolidierung. § 300 Abs. 1 Satz 2 HGB drückt dies mit prägnanter Klarheit aus: Die „Anteile“ also Beteiligungen, fallen aus der Rechnung heraus und werden durch die „dahinterstehenden“ Vermögensgegenstände und Schulden ersetzt. Der wirtschaftliche Gehalt – ein Unternehmen – wird also bilanztechnisch wiederhergestellt.

*d) Der Vervielfältigungseffekt der „Beteiligung“ als Rechenobjekt*

Man kann den Vervielfältigungseffekt der „Beteiligung“ fast schon mathematisch in prägnanter Form darstellen. Vernachlässigt man einmal Gründungskosten und auch findige Spürnasen der Registergerichtsbarkeit sowie Gedanken an irgendwelche Fragen des Gläubigerschutzes, so kann dem Grunde nach jede Person bewaffnet mit einem Barvermögen von DM 50.000 unendlich viele GmbH's in untereinander geschachtelter Form gründen. Er zahlt DM 50.000 in das gezeichnete Kapital der erstbegründeten Gesellschaft ein; diese nimmt ihr Vermögen und verwendet den Barwert zur Einzahlung in das gezeichnete Kapital der Tochtergesellschaft usw.

*e) Ergebnismäßige Vervielfältigung*

Die buchtechnische Verdoppelung (oder Vervielfachung) eines solchen Unternehmens führt dann konsequenterweise dazu, daß ein vom aktiv tätigen (Tochter)unternehmen erzielter Gewinn bilanzmäßig zwei- oder mehrfach erscheint. Diese Feststellung gilt zunächst nur systematisch, weil selbstverständlich bei Nichtausschüttung eines Gewinnes der Verdoppelungs- bzw. Vervielfältigungseffekt in zeitraumbezogener Betrachtung entfällt. Aber das ist nur ein zeitliches Phänomen, spätestens bei Liquidation der Tochtergesellschaft wird der aus früheren Jahren gespeicherte Gewinn dann beim Mutterunternehmen als Eigenkapitalvermehrung erscheinen. Bei der Equity-Bilanzierung von Beteiligungen ist auch die zeitliche Übereinstimmung der Verdoppelung des Gewinnausweises institutionalisiert.

In schematischer Form läßt sich dies wie folgt darstellen:

**Vervielfältigungseffekt der Beteiligung**  
(Schema nach Kessler, Wolfgang, Euroholding, 1996, S. 20)

Mutter			
Aktiva	DM	Passiva	DM
Beteiligungen	1.000	Eigenkapital	1.000
Ausleihungen an verbundene Unternehmen	500	Fremdkapital	500
	<u>1.500</u>		<u>1.500</u>
Tochter			
Aktiva	DM	Passiva	DM
Beteiligungen	1.000	Eigenkapital	1.000
Ausleihungen an verbundene Unternehmen	500	Fremdkapital	500
	<u>1.500</u>		<u>1.500</u>
Enkel			
Aktiva	DM	Passiva	DM
Anlagevermögen	1.000	Eigenkapital	1.000
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	500
	<u>1.500</u>		<u>1.500</u>

Was für Gewinne richtig ist, gilt dann auch für *Verluste*. Vernachlässigt man einmal das Problem der Unterscheidung von vorübergehender oder dauernder Wertminderung i. S. d. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB sowie von speziellen bilanzpolitischen Maßnahmen und beschränkt sich auf eine *Ceteris-Paribus*-Betrachtung, dann führt der bei einem Tochterunternehmen durch Verluste eingetretene Kapitalverzehr immer auch zu einer Wertminderung beim Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens und damit zu einer „Verlustübertragung“ vom Tochterunternehmen zum Mutterunternehmen. Der *eine* ökonomische Verlust des Tochterunternehmens wird also in der bilanzmäßigen Auswirkung verdoppelt oder vervielfacht, allerdings begrenzt auf den Buchwert der Beteiligung.

Diesem Ergebnis folgt auch das Steuerrecht. Ein beim Tochterunternehmen entstandener Verlust führt bei diesem zur üblichen Verlustverrechnung (Vor- oder Rücktrag) mit entsprechenden Steuererminderungsfolgen. Dem Grunde nach ist aber auch beim Mutterunternehmen über den Wertansatz des Postens „Beteiligung“ eine Verlustberücksichtigung möglich. Daß dies im Einzelfall besonders schwer beim Finanzamt und bei Gericht durchzusetzen ist, steht auf einem anderen Blatt. Jedenfalls ist aus systematischer Sicht eine – untechnisch gesprochen – Verlustverdoppelung oder -vervielfachung ertragsteuerlich möglich<sup>10</sup>. Es handelt sich um die logische Folge des Gesetzesentscheides, Kapitalgesellschaften als eigenständiges Steuersubjekt anzusehen und damit auch die Beteiligung als Wirtschaftsgut – entgegen der gesetzlichen Entscheidung bei der Beteiligung an Personengesellschaften (in der Steuerbilanz).

Das Ergebnisverdoppelungspotential der Beteiligung wird also steuerlich im Verlustbereich systematisch nicht eliminiert, anders im Gewinnbereich durch die Institute der Organschaft und der Körperschaftsteueranrechnung.

#### f) Vergleichbar: Verdoppelung der stillen Reserven

Diese Verdoppelung des Verlustverrechnungspotentials korrespondiert mit der etwa im Zusammenhang mit der buchwertneutralen Einbringung von Unternehmen in Kapitalgesellschaften nach § 20 UmwStG diskutierten Verdoppelung der stillen Reserven. Genau gesprochen werden hier stille Reserven natürlich nicht verdoppelt, das wäre ein ökonomisches Wunder; vielmehr werden die *Ansatzpunkte* für die Besteuerung von stillen Reserven beim (nach-

<sup>10</sup> Das ist in einem bestimmten Zusammenhang, auf den ich noch zurückkommen werde, besonders einprägsam dargestellt in dem Aufsatz von *Dötsch, E./Buyer, C.*, Teilwertabschreibung auf Organbeteiligungen, DB 1991, 10. Dort wird auch näher auf die Einzelheiten der Rspr. eingegangen, die von mir hier nicht dargestellt werden müssen. Die sich dadurch ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten sind fallbezogen dargestellt von *Gonnella, R./Starke, P.*, Körperschaftsteuerliche Besonderheiten bei verunglückter Organschaft, DB 1996, 248.

maligen) Beteiligungsunternehmen auf die Sphäre der Besteuerung der Beteiligten ausgedehnt (verdoppelt). Ausgedrückt im Regelungsgehalt des § 20 UmwStG: Die bisher in einem (z. B.) Einzelkaufmännischen Unternehmen vorhandenen stillen Reserven der Wirtschaftsgüter werden (bei Buchwertfortführung) auf die neugegründete Kapitalgesellschaft übertragen und werden dann durch Zuerkennung des Gesetzesstatus nach § 21 UmwStG (einbringungsgeborene Anteile) den einbringenden (neuen) Anteilseignern sozusagen erhalten. Das gleiche Phänomen entsteht dem Grunde nach auch bei Gründung jeder Kapitalgesellschaft, sofern sich die Gründer in den Regelungsbe- reich des § 17 EStG hineinbegeben. Das ist auch der technische Anknüpfungspunkt der EG-Fusionsrichtlinie – transformiert in § 23 UmwStG –, der es gelingt, die Besteuerungshoheit für ein wirtschaftliches Gebilde zwei Fiskal- hoheiten gleichzeitig zuzuordnen.

#### *g) Besonderheiten bei Organschaft mit Verlustausgleichsverpflichtung*

Diese Feststellung zur Verlustverdoppelungsrechnung gilt – wiederum nur in systematischer Betrachtung – auch für den Fall der körperschaftsteuerlichen Organschaft zwischen Mutterunternehmen und Tochterkapitalgesellschaft. Ein Verlust der Tochtergesellschaft wird durch die Einkommenszurechnungs- vorschriften der Organschaftsbesteuerung auf die Mutter transferiert, die Be- teiligungsbewertung beim Mutterunternehmen bleibt jedoch als Abschrei- bungspotential dem Grunde nach erhalten<sup>11</sup>. Durch das BFH-Urteil I R 170/65<sup>12</sup> wurde einer solchen Abschreibung zwar für die Dauer der Verlust- übernahmeverpflichtung ein Riegel vorgeschoben, die ökonomische Begrün- dung hierfür kann jedoch nicht überzeugen. Dem Urteil stand vielmehr die Absicht Pate, eben ein und denselben ökonomischen Verlust sich nicht zwei- mal auswirken zu lassen. Und daraus folgt umgekehrt das auf den ersten Blick überraschende Ergebnis der Untersuchungen von *Dötsch, E./Buyer, C.*<sup>13</sup>, daß sich ohne Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen einer Organschaft eben die steuerlichen Verluste der Tochterunternehmung doppelt auswirken kön- nen. Und aus eher fiskalischer Motivation erklärt sich dann auch die Zielrich- tung vieler anderer höchstrichterlicher Urteile und natürlich auch der Finanz- amtspraxis, Abschreibungen auf Beteiligungen möglichst restriktiv zu handha- ben – um eben die doppelte Verlustverrechnungsmöglichkeit einzuschränken. Das aber ist immer ein Kurieren am Symptom; will man dem „Übel“ an die Wurzel gehen, bleibt nur die Einführung einer eigentlichen Konzernbesteue-

<sup>11</sup> S. Fn. 10.

<sup>12</sup> V. 17. 9. 1969, BStBl. II 1970, 48, und den entsprechenden Folgerungen in den Körperschaftsteuerrichtlinien (Abschn. 60); zutreffend kritisiert von *Herzig, N./Kessler, H.*, Teilwertabschreibung auf Beteiligungen . . . , GmbHR 1995, 345, 354.

<sup>13</sup> Fn. 10.

rung, nämlich einer Ermittlung von Besteuerungsergebnissen in konsolidierter Form (unter Ausschaltung der konzerninternen Beziehungen), wie dies in Frankreich auf Antrag möglich ist<sup>14</sup>.

Soviel also zur Bilanzierung dem Grunde nach von Beteiligungen (nicht von Einlagen) und insbesondere deren wirtschaftlichen Hintergrund. Wir können uns nun den *Bewertungs*problemen zuwenden. Die Frage der Abschreibungsmöglichkeit wird dabei nicht behandelt.

## 2. Die Bewertungsgrößen für Beteiligungen

### a) Definitionen

§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB stellt für alle Vermögensgegenstände zwei Bewertungsgrößen zur Auswahl: Die Anschaffungs- und die Herstellungskosten. Das Steuerrecht folgt dem mangels eigener Bewertungsgrößen. Das Einkommensteuerrecht normiert ergänzend in § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG Bewertungsvorschriften für Einlagen; gemeint sind damit Vermögenstransfers aus der Sphäre nicht „steuerverstrickter“ Einkunftsarten oder des sonstigen Vermögens eines Einkommensteuersubjekts in diejenigen mit Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Welcher dieser Bewertungsmaßstäbe kommt für den Bereich von Beteiligungen zum Tragen? Zunächst zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die Einlagen sind unter V. 4. abgehandelt.

Anschaffungs- und Herstellungskosten sind in § 255 Abs. 1 und 2 HGB definiert. Das Steuerrecht schließt sich diesen Definitionen mangels eigenständiger an – übrigens auch für nicht gewerbliche Einkünfte. *Anschaffungskosten*<sup>15</sup> dienen (finaler Charakter) dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes, setzen also voraus, daß ein solcher bereits vorliegt. Herstellung<sup>16</sup> bedeutet demgegenüber die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden Vermögensgegenstandes mit der besonderen Ausprägung der ergänzenden Schaffung durch Substanz- und (erhebliche) Werterhöhung oder Umschaffung eines bestehenden Wirtschaftsgutes bzw. Vermögensgegenstandes – wenn also ein bereits vorhandenes Gut in eines mit neuem wirtschaftlichen Charakter umgearbeitet wird.

14 Treptow, A., Konzernbesteuerung auf dem Prüfstand, StBJb 1995/96, 53, 65.

15 Zum Grundsätzlichen über Anschaffungskosten s. insb. Kupsch, P., Zur Problematik der Ermittlung von Anschaffungskosten, StBJb 1989/90, 93; Wohlgemuth, M., HdJ Abt. 19.

16 S. hierzu insb. Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 275 zu § 6 EStG.

## b) Anwendung auf Beteiligungen

### aa) Anschaffungs- oder Herstellungskosten?

Diese Definitionen sind nun auf die Beteiligung bzw. deren Bewertung zu übertragen. Keinerlei Schwierigkeiten bestehen hinsichtlich des (abgeleiteten) Erwerbs eines Aktienpaketes oder einer GmbH-Beteiligung von dem bisherigen Gesellschafter; es liegen Anschaffungskosten vor. Die geleisteten Aufwendungen dienen dem Erwerb des bereits vorhandenen Vermögensgegenstandes „Beteiligungen“.

Anders verhält es sich bei der Neugründung einer Kapitalgesellschaft. Hier ist eine Anschaffung begriffsnotwendig nicht möglich, denn diese setzt einen bereits vorhandenen Vermögensgegenstand voraus. Dann also Herstellung? Hier ergeben sich begriffliche Schwierigkeiten im Hinblick darauf, daß die in § 255 Abs. 2 HGB verwendete Nomenklatur ersichtlich auf die Verhältnisse der industriellen Produktion abgestellt ist. Beteiligungen werden sicherlich nicht i. S. eines solchen Produktionsprozesses „hergestellt“. Die Frage ist nur, ob die dortige Begriffswahl generell die Anwendung auf Beteiligungen, übrigens auch auf originär entstandene Forderungen, verbietet. Die Rechtsprechung hat diesen Begriffsnotstand ersichtlich noch nirgends problematisiert; sie geht im Zusammenhang mit Beteiligungen immer von Anschaffungskosten aus. Die Literatur bietet ein differenzierteres Bild. Eine eher wachsende Anzahl von Autoren zieht durchaus die Anwendung des Herstellungskostenbegriffs auch auf Beteiligungen in Betracht<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Grundlegend für die Befürwortung von Herstellungskosten ist der Aufsatz von *Goerdeler, R./Müller W.*, Die Behandlung von nichtigen oder schwebend unwirksamen Anschaffungsgeschäften . . ., Wpg 1980, 313, 320; im Anschluß daran ebenfalls befürwortend *Wichmann, G.*, Herstellung von Rechten . . ., BB 1986, 26; *Hoffmann, W.-D.*, Die Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften, Beil. 2 zu Heft 9/1988 des BB, 6; *Fichtelmann, H.*, Bürgschaften des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft als verdeckte Einlagen?, GmbHR 1988, 72, 76; *Wichmann, G.*, Herstellung von Beteiligungen, BB 1992, 1241 m. w. N.; *Scheffler, E.*, Bonner Handbuch der Rechnungslegung, B 213 Rz. 27; *Keller*, Wpg 1994, 619; *Ellrott/Gutike* in Beck'scher Bilanzkommentar, Rz. 164 zu § 255. Aber auch im älteren Schrifttum finden sich *Befürworter* der These, daß bei Beteiligungen Herstellungskosten vorliegen: *Friedrich*, JbFStR 1968/69, 77; *Meyer-Arndt, K.*, BB 1968, 410; *Döllner, G.*, BB 1973, 10; *Bise, StBjB* 1977/78, 214. Vehement dagegen äußern sich im jüngeren Schrifttum *Mellwig, W.*, BB 1990, 1162, sowie *Breuer, C.*, Beteiligungen an Personengesellschaften, 1994, S. 20 ff. S. auch die wohlabgewogene Diskussion bei *Neu, N.*, Die bilanzsteuerliche Behandlung des Finanzvermögens, 1994, S. 935, der letztlich Anschaffungskosten favorisiert. Zumindest im Spezialfall des Forderungsverzichts stellt *H.-J. Pezzer*, das Vorliegen weder von Anschaffungs- noch von Herstellungskosten fest, *StuW* 1975, 222, 224 f. Auch *Brigitte Knobbe-Keuk*

Bei einer Kapitalerhöhung wird die Einlage nicht zum Erwerb der bereits im betrieblichen Vermögen enthaltenen Beteiligung geleistet. Man kann ein und denselben Gegenstand, den man (bilanzrechtlich) schon besitzt, nicht nochmals anschaffen. Wenn schon anschaffen, dann müßte der hinzuerworbene neue Geschäftsanteil bzw. die „Substanzvermehrung“ des bisherigen Geschäftsanteils (im Zuge der Kapitalerhöhung) ein vom bisherigen getrenntes Wirtschaftsgut darstellen. Dann aber gilt wieder, daß ein noch nicht vorhandenes Wirtschaftsgut nicht angeschafft werden kann. Viel besser paßt auf diesen Fall die Rechtsfigur der substanzweiternden Herstellung wie im Fall der Aufstockung eines vorhandenen Gebäudes.

Dieses Bild leitet dann auch gut über auf den Fall einer Kapitaleinlage zu Sanierungszwecken. Soweit nämlich die bei einem Tochterunternehmen aufgelaufenen Verluste abgedeckt werden müssen, liegt der klassische Fall von Erhaltungsaufwand vor, den der Große Senat des BFH<sup>18</sup> zwar am Falle eines Gebäudes exemplifiziert hat, der jedoch nach den Entscheidungsgründen keineswegs auf den Fall eines solchen Wirtschaftsguts beschränkt werden muß.

*bb) Nachträgliche Anschaffungskosten bei Zuschüssen und Forderungsverzichten von Gesellschaftern*

Solange es sich nur um einen Sachverhalt der Neugründung einer Kapitalgesellschaft handelt, kann der Streit über das Vorliegen von Anschaffungs- und Herstellungskosten vom Ergebnis her als obsolet angesehen werden. Beide Begriffe führen zum gleichen Ergebnis. Anders verhält es sich, wenn man den weiten Bereich von Zuschüssen und Forderungsverzichten von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft anspricht – i. d. R. Rechtsakte, die das übrige Eigenkapital der Gesellschaft vermehren. Die BFH-Rechtsprechung geht hier in ständiger Abfolge geradezu unbekümmert von nachträglichen oder auch zusätzlichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung aus. In der älteren Rechtsprechung des BFH wird gar nicht auf die bilanzrechtlichen Ausgangsgrößen abgehoben, es wird also nicht nach dem Vorliegen von Anschaffungs- oder vielleicht auch Herstellungskosten gefragt. Vielmehr heißt es: „Der Verzicht auf die Forderung stellt bei der Steuerpflichtigen einen Aufwand auf die Beteiligung dar und ist bei dieser zu aktivieren<sup>19</sup>.“ Oder es werden eher nur Buchungssätze geliefert; so z. B.: „Der Unterschiedsbetrag ist als Einlage auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren<sup>20</sup>.“ Und schließlich der Leitsatz eines BFH-Urteils: „Verwendet der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine Forde-

neigt der Annahme von Herstellungskosten zu, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, S. 212 ff.

18 Beschl. v. 22. 8. 66 – GrS 2/66, BStBl. 1966 III, 632.

19 BFH-Urt. v. 29. 5. 1968 – I 187/65, BStBl. II 1968, 722, 723 re. Sp.

20 BFH-Urt. v. 26. 7. 1967 – I 138/65, BStBl. III 1967, 733.



zung gegen diese als Sacheinlage, erhöht sich der Buchwert der ihm zustehenden Beteiligung um den gemeinen Wert der Forderung<sup>21</sup>.“

In der neueren BFH-Rechtsprechung wird wenigstens die gesetzliche Terminologie berücksichtigt. Es heißt dann durchgehend für den hier besonders einschlägigen Fall der Gesellschafterzuschüsse und Forderungsverzichte etwa wie folgt: „... Führen verdeckte Einlagen zu nachträglichen Anschaffungskosten für die Beteiligung . . ., die auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren sind<sup>22</sup>.“ Nicht zufällig mußte ich zu der neueren BFH-Rechtsprechung ein Urteil des VIII. BFH-Senats zitieren. Dieser hat in einer ganzen Serie von Urteilen<sup>23</sup> immer die nachträglichen Anschaffungskosten ins Spiel gebracht, wenn er Fälle zu § 17 EStG zu entscheiden hatte. Man kann sich des Eindrucks nicht erwehren, daß hier eine gewisse Wohltätigkeit zugunsten von Steuerpflichtigen in der Absicht des Senates lag, die im Hinblick auf eine konkursite Beteiligung erhebliche wirtschaftliche Verluste erlitten hatten, die ihnen wenigstens noch durch eine steuerliches Bonbon versüßt werden sollten<sup>24</sup>. Einerseits macht es viel Sinn, wenn sich die Rechtsprechung um einen einheitlichen Anschaffungskostenbegriff im Handels- und Steuerrecht bemüht. Andererseits darf nicht vergessen werden, daß eben der VIII. BFH-Senat gerade nicht in bilanzsteuerrechtlichen Fragen zu entscheiden hatte. Er hatte außerdem immer nur Fälle zu behandeln, in denen die betreffende GmbH in Konkurs gegangen war. Folgeeffekte in späteren Jahren interessierten nicht. Aber eben: Weithin unkritisch wird die Sprachregelung des VIII. BFH-Senats zu den Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG in den Bilanzbereich übertragen. Es sind andererseits Bestrebungen im VIII. BFH-Senat festzustellen, den Anschaffungskostenbegriff i. S. eines „Gesellschafteraufwandes“ neu zu interpretieren<sup>25</sup>.

Also geht es letztlich immer um die Interpretation der nachträglichen Anschaffungskosten. Nach der eindeutigen Legaldefinition in § 255 Abs. 1 HGB enthalten auch nachträgliche Anschaffungskosten finalen Charakter; sie müssen also dem Erwerb des Vermögensgegenstandes dienen, fallen aber erst nach dem Erwerb an. Musterbeispiel sind im Nachhinein anfallende Gebühren und

21 BFH-Urt. v. 25. 1. 1984 – I R 183/81, BStBl. II 1984, 422.

22 BFH-Urt. v. 18. 12. 1990 – VIII R 158/86, BFH NV 1992, 15, 16.

23 Die BFH-Urt. v. 2. 10. 1984 – VIII R 36/83, VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320; v. 16. 4. 1991 – VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; v. 7. 7. 1992 – VIII R 23/90, BStBl. II 1993, 333; v. 18. 8. 1992 – VIII R 90/89, BFH NV 1993, 158; v. 27. 10. 1992 – VIII R 87/89, BStBl. II 1993, 340.

24 Franz Wassermeyer spricht in diesem Zusammenhang von Wohltat (StBjB 1991/92, 345, 351). Zur Erläuterung: Im Anwendungsbereich des § 17 EStG kommen Teilwertabschreibungen oder Betriebsausgaben nicht in Betracht. Steuerminderungen verlangen tatbestandsmäßig das Vorliegen von Anschaffungskosten.

25 Wolff-Diepenbrock, J., Darlehensverlust des wesentlich beteiligten Gesellschafters . . ., DStZ 1995, 652, 654.

Kosten des Erwerbs, z. B. der Grunderwerbsteuer aufgrund berichtigter Bescheide oder Abänderungen des Kaufpreises im Gefolge einer vertraglichen Gleitklausel. Solche Kosten dienen tatsächlich dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes Beteiligung. Umgekehrt kann dies schlichtweg nicht der Fall sein, wenn nach 50 Jahren Beteiligungsbesitz das Mutterunternehmen aus Sanierungsgründen einen Forderungsverzicht zugunsten der Tochtergesellschaft ausspricht oder dieser eine Geldspritze zur Aufrechterhaltung eines Geschäftsbetriebes verpaßt. Der Anschaffungsvorgang muß irgendwann einmal beendet sein, er kann nicht Jahrzehnte dauern oder nach Jahrzehnten neu einsetzen. Hier stellt sich das gleiche Phänomen ein wie bei (nachträglichen) Erschließungskosten für ein Grundstück, das schon seit Jahrzehnten in bilanziellem Eigentum eines Unternehmers steht. Schmidt/Glanegger<sup>26</sup> haben mittlerweile hier die Auffassung aufgegeben, daß nachträgliche Anschaffungskosten vorlägen, eben weil diese Aufwendungen nicht mehr dem Erwerb des Grund und Bodens dienen. Konsequenterweise müßten sie allerdings bei Beteiligungen ebenfalls nachträgliche Anschaffungskosten als Bewertungsgröße ablehnen.

Dem Gesetzgeber des Bilanzrichtliniengesetzes hatte bei der Aufnahme der nachträglichen Anschaffungskosten in die Gesetzesdefinition im Interesse der steuerneutralen Transformation der 4. EG-Richtlinie die damals schon bekannte BFH-Diktion vor Augen geschwebt, in dem er die Grundstückserschließungskosten als aktivierbar retten wollte. Vom eindeutigen sprachlogischen Inhalt her betrachtet ist ihm dies nicht gelungen, deshalb kann diese gesetzgeberische Absicht keine Interpretationsgrundlage bieten.

Was die Transformation der 4. EG-Richtlinie anbetrifft, droht übrigens den Befürwortern von nachträglichen Anschaffungskosten in dem hier genannten Sinn von der EG-Front Ungemach. Nach Art. 35 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie gehören zu den Anschaffungskosten „neben dem Einkaufspreis auch die Nebenkosten“. Mehr Definitorisches bietet die 4. EG-Richtlinie nicht. Der inzwischen ungemütlich gewordene Prüfstand des EuGH für die Interpretation bilanzrechtlicher Verhältnisse<sup>27</sup> könnte hier in nicht allzu ferner Zukunft zu einigen Eruptionen auch steuerlicher Art führen. Denn daß Sanierungszuschüsse (z. B.) eines Mutterunternehmens zugunsten der Tochter-Kapitalgesellschaft 30 Jahre nach dem Anteilswerb noch einen Bestandteil des Einkaufspreises darstellen sollen, wird man dem EuGH nur schwer vermitteln können<sup>28</sup>.

26 15. Aufl., Anm. 93 zu § 6 EStG; s. auch Kupsch (Fn. 15), 98.

27 S. die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C 234/94, BB 1996, 579.

28 S. hierzu die Warnung von Karin-Renate Ahmann, FS Ludwig Schmidt, S. 293. Inwieweit der EuGH für steuerliche Bilanzierung zuständig ist, muß hier offen bleiben.

Zu welchem merkwürdigen Ergebnis die unbesehene Übernahme des Bewertungstatbestands „nachträgliche Anschaffungskosten“ auf Zahlungen des bilanzierenden Gesellschafters an seine Gesellschaft führt, zeigt eindrücklich das BFH-Urteil I R 96/88<sup>29</sup>. Dort ging es um den Fall einer mißlungenen Verlustübernahme im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrages, mißlungen deswegen, weil die tatbestandlichen Organschaftsvoraussetzungen nicht erfüllt waren, während der Gewinnabführungsvertrag den vermeintlichen Organträger zur Verlustübernahme verpflichtete. Der BFH entschied, daß „die vom Organträger übernommenen Verluste für diesen betrieblich veranlaßten Aufwendungen, die i. d. R. als nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung an der Organgesellschaft auf dem sog. Beteiligungskonto zu aktivieren sind“, darstellten. Kann es wirklich eine wirtschaftlich einleuchtende Begründung dafür geben, daß eine Übernahme von Verlusten einer Tochtergesellschaft Anschaffungskosten auf diese darstellen soll?<sup>30</sup>.

Nicht übersehen werden darf das zu einem bilanzrechtlichen Fall ergangene BFH-Urteil I R 183/81<sup>31</sup>. Denn hier hatte im Falle des Verzichtes eines Gesellschafters auf seine wertlose Forderung gegen die Gesellschaft zwar der I. BFH-Senat wie üblich nachträgliche Anschaffungskosten angenommen, diese aber mit Null DM bewertet. Wenn also der Wert dieser Forderung gleich Null ist, so können keine nachträglichen Anschaffungskosten verbucht werden. Eine in diesem Zusammenhang immer wieder angesprochene „Umbuchung“ von Forderung auf Beteiligung<sup>32</sup> kann allenfalls in Höhe des Erinnerungswertes für diese Forderung gelingen. Im übrigen hebt sich der I. BFH-Senat in dieser Entscheidung bewußt von den bereits genannten früheren Urteilen des VIII. BFH-Senats ab, der sich ja – so der I. Senat – mit bilanzrechtlichen Gewinnermittlungsfragen nicht zu befassen gehabt habe<sup>33</sup>. Leider geht insbesondere auch die Praxis der Finanzverwaltung bei Bilanzierungsfragen unbesehen von diesen Judikaten des VIII. Senats aus, was zumindest zur Folge hat, daß nach Aktivierung des Nennwerts der Forderung auf dem Beteiligungskonto – wie dies gemeinhin so heißt – erst die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung zu prüfen ist. Dieses Prüfererfordernis betrachtet jeder Praktiker an der Steuerfront aus Sicht des betroffenen Steuerpflichtigen als heikle Angelegenheit.

29 V. 16. 5. 1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797.

30 Die Aktivierbarkeit von Verlustübernahmen verneinen Kraft/Kraft, Steuerliche Konsequenzen . . ., BB 1992, 2465, 2466.

31 V. 25. 1. 1984, BStBl. II 1984, 422.

32 S. hierzu Groh, M., Eigenkapitaleinsatz in der Bilanz, BB 1993, 1882, 1886; Neu, N. (s. Fn. 17), S. 437. Der gesamte I. BFH-Senat geht im Vorlagebeschluß v. 27. 7. 1994 – I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995, 27, 28, von Anschaffungskosten nur in Höhe des werthaltigen Teiles der Forderung aus.

33 S. Fn. 31.

Die gängige Aktivierung des Nennbetrages einer wertlosen Gesellschafterforderung auf dem Beteiligungskonto im Gefolge eines Forderungsverzichtes beweist auch anderweitig eine bemerkenswerte bilanzrechtliche Unbekümmertheit: Die wertlose Forderung war ja abzuschreiben gewesen. Die Aktivierung auf dem Beteiligungskonto kommt also einer Zuschreibung verbunden mit dem Abgang des wertlosen Vermögensgegenstandes gleich – also schon ein eigenartiges Ergebnis. Aber wenn schon Zuschreibung (Wertaufholung), hierfür besteht handels- und steuerrechtlich ein Wahlrecht (§ 253 Abs. 5, § 280 Abs. 2 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). Darüber hinaus ist auch die Zusammenfassung der Beteiligung und der Gesellschafterforderung zu einer Bewertungseinheit unzulässig; dies leite ich indirekt aus zwei grundlegenden Urteilen des I.<sup>34</sup> und IV. BFH-Senats<sup>35</sup> ab. In diesen Urteilen ist klar entschieden worden, daß zwischen Eigenkapital und Darlehen des Gesellschafters, auch wenn dieses eigenkapitalersetzenden Charakter hat, bilanzrechtlich zu unterscheiden ist, es liegen danach zwei verschiedene Passivposten vor. Auf der Aktivseite korrespondiert die Beteiligung mit dem Eigenkapital des Beteiligungsunternehmens; warum soll dort dann die Forderung gegen das Beteiligungsunternehmen, z. B. aus einem Darlehen, nicht den Charakter eines eigenständigen Vermögensgegenstands/Wirtschaftsgutes haben, und zwar auch in der Krise des Schuldnerunternehmens?

Bei Zuschüssen von barem Geld (fresh money) ist die Möglichkeit der Teilwertabschreibung in der Praxis gleich Null, auch wenn dieser Zuschuß nur der finanziellen Abdeckung erzielter Verluste in der Vergangenheit dient. Nach dem BFH-Urteil VIII 158/86<sup>36</sup> (zu einem bilanzrechtlichen Streitfall ergangen) muß der das frische Geld nachschießende (bilanzierende) Gesellschafter im Anschluß daran die Hände in den Schoß legen, muß also darauf verzichten, die Verlustlöcher zu stopfen, wenn er eine Teilwertabschreibung durchsetzen will. Denn wenn er in diesem Zusammenhang z. B. das Produktionsprogramm umstellt, eben um die marode Tochtergesellschaft wieder auf die Beine zu stellen, dann scheidet dem Urteil zufolge eine Teilwertabschreibung aus<sup>37</sup>.

34 Urt. v. 5. 2. 1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 m. Anm. v. Hoffmann, W.-D., BB 1992, 680; gestützt ist dieses Urt. insb. auf einen Beitrag von Priester, J., DB 1991, 1970, und Fleck, H.-J., FS Döllerer, 1988 S. 109, 112.

35 Urt. v. 30. 3. 1993 – IV R 57/91, DStR 1993, 871 m. Anm. v. Hoffmann, W.-D., DStR 1993, 1057. Zum Zivilrecht s. BGH-Urt. v. 6. 12. 1993 – II ZR 102/93, BB 1994, 392, und Anm. v. Bordewin, A., NWB Fach 17, 1269.

36 V. 18. 12. 1990 – VIII R 158/86, BFH/NV 1992, 15.

37 Vgl. hierzu meine Urteilsbesprechung in BB 1992, 401. Zu dem Themenbereich Teilwertabschreibung auf Beteiligungen bei Sanierungszuschüssen s. Dörner, B., Teilwertabschreibungen auf GmbH-Anteile, INF 1995, 255; Herzig, N./Kessler, H., GmbHR 1995, 345, 354.

*cc) Vorteile des Herstellungskostenbegriffes*

Auch aus dieser Sicht bietet es sich an, den Herstellungskostenbegriff in § 255 Abs. 2 HGB daraufhin abzuklopfen, ob er nicht doch auch nach Loslösung von der Vorstellungswelt des industriellen Produktionsprozesses für Beteiligungen verwendbar ist. Norbert Neu<sup>38</sup> sieht hier in seiner differenzierenden Betrachtung das Problem, daß Geldeinlagen in Tochtergesellschaften keinen Verbrauch von Gütern darstellen. Dagegen könnte der Fall angeführt werden, daß ein Bauherr sich für die gesamten Bauleistungen eines Generalunternehmers bedient, der die Herstellungsarbeiten aus einer Hand liefert und der entsprechend mit einem Betrag oder auch in Raten hierfür bezahlt wird. Zweifellos liegt, wenn die Bauherreneigenschaft des Auftraggebers gegeben ist, bei diesem Herstellungsaufwand vor.

Mit „Herstellungskosten“ könnte man auch begründen, daß etwa der Erlaß einer werthaltigen Forderung eines Gesellschafters (genannt „Einlage“) in das gezeichnete oder übrige Eigenkapital in Höhe des Buchwertes dieser Forderung zur Aktivierung auf dem Beteiligungskonto führt. Einfach eine „Umbuchung“ zu verlangen, ist zu wenig; denn diese Buchung bedarf einer Rechtsgrundlage.

Der Herstellungskostenbegriff würde sodann die Heranziehung der Abgrenzungskriterien zu Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ermöglichen, der seit dem Beschluß des Großen Senats des BFH v. 22. 8. 1966<sup>39</sup> gültig ist. Dann hätte man ohne Schwierigkeiten die Möglichkeit, reine Sanierungszuschüsse als Erhaltungsaufwand und umgekehrt nachträgliche Einschüsse in das gezeichnete Kapital (bei förmlicher Kapitalerhöhung) oder in das übrige Kapital im Interesse der Geschäftserweiterung als Herstellungsaufwand (wesentliche Verbesserung oder Erweiterung des Vermögensgegenstandes) zu interpretieren.

*dd) Was also, Anschaffungs- oder Herstellungskosten?*

Insgesamt gesehen geht es mir also nicht darum, á tout prix den Anschaffungskostenbegriff im Zusammenhang mit Gründungs-, Erweiterungs- und Sanierungsvorgängen von Beteiligungsunternehmen in den Orkus zu befördern, um statt dessen den Herstellungs- und Erhaltungsaufwandsbegriff durchzusetzen. Vielmehr sollte eine differenzierte Betrachtungsweise um sich greifen. Nicht jede solche Maßnahme eines Gesellschafters zugunsten seiner Kapitalgesellschaft – insbesondere Sanierungszuschüsse und Forderungsverzichte – sind einfach „Einlagen“ und damit (nachträgliche) Anschaffungskosten und müssen

38 Neu, N. (Fn. 17), S. 337.

39 GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672, s. bereits unter aa).

auf dem Beteiligungskonto aktiviert werden. Und im übrigen droht die Gefahr, daß das Vorliegen von Anschaffungskosten aus Sicht der 4. EG-Richtlinie abgelehnt wird, womit dann alle derlei Zuschüsse, auch wenn sie der Erweiterung des Geschäftsbetriebes der Tochtergesellschaft dienen, nicht mehr aktivierbar wären. In diesem Zusammenhang sei auf einen älteren Beitrag von Hans-Jürgen Pezzer<sup>40</sup> hingewiesen; er lehnt im Zusammenhang mit Verzichten des Gesellschafters auf eine Forderung gegen die Gesellschaft sowohl die Anwendung des Anschaffungs- als auch des Herstellungskostenbegriffs ab und kommt deswegen unmittelbar zu Betriebsausgaben, die allerdings nach früherer körperschaftsteuerlicher Rechtslage nicht abzugsfähig sein sollten (s. hierzu weiter unter III. 3. b)).

### 3. Ergebnisorientierte Betrachtungen: Vermeidung des Verlustdoppelungseffekts

#### a) *Aktivierung auf dem Beteiligungskonto zur Vermeidung der Verlustverdoppelung?*

Bilanzrechtliche Erörterungen sind besonders stark ergebnisgeprägt – wenn dies auch häufig aus den Argumenten nicht direkt ersichtlich ist. Bei den im Vordergrund unserer Betrachtung stehenden Zuschüssen und Forderungsverzichten an bzw. gegenüber notleidenden Tochter-Kapitalgesellschaften wird häufig unreflektiert eine unerwünschte Steuervergünstigung vermutet. Hilfsmaßnahmen der genannten Art an die Tochtergesellschaften werden schon deswegen eben als „Aufwand auf die Beteiligung“ angesehen, die den Buchwert der Beteiligung – auf welcher Rechtsgrundlage auch immer – erhöhen sollen. Bei Tochter-Kapitalgesellschaften sind diese Zuschüsse bzw. Sanierungsmaßnahmen ja (noch)<sup>41</sup> als nicht steuerbare Einlagen zu werten; deshalb würde – so die Befürchtungen – ein unmittelbarer Betriebsausgabenabzug beim gewährenden Mutterunternehmen einen unberechtigten Steuervorteil in die Welt setzen<sup>42</sup>.

Dagegen muß man zunächst auf den besonderen Charakter des Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes „Beteiligung“ hinweisen, der oben unter III. 1. b) und e) dargestellt worden ist. Es ist nun einmal im System der Steuersubjekti-

40 S. Fn. 17.

41 Wenigstens bis zum Entscheid des Großen Senats des BFH zum Vorlagebeschluß I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995, 27.

42 Zu den Versuchen, beim Tochterunternehmen diese angeblichen oder wirklichen Vorteile zu bekämpfen, s. Hoffmann, W.-D., „Einlagen“ von wertlosen Forderungen in die Kapitalgesellschaft in ökonomischer und rechtlicher Betrachtung, DStR 1996, Beihefter zu Heft 11; s. hierzu jüngst, Heidemann, Gesellschafterdarlehen in der Krise . . ., INF 1996, 397.

vität der Kapitalgesellschaft angelegt, daß sich ein und derselbe ökonomische Verlust bilanzrechtlich und damit steuerlich mehrfach auswirken kann. Das eben genannte Unbehagen an den einschlägigen Besteuerungsfolgen liegt also primär nicht in der Nichtsteuerbarkeit (noch?) von Einlagen, sondern an den sich steuerlich auswirkenden (vorgängigen) Verlusten der Kapitalgesellschaft, die sich beim Mutterunternehmen nochmals niederschlagen können – zumindest in systematischer Betrachtung.

Dem will man also entgegenreten und verlangt eine Aktivierung von solchem „Gesellschafteraufwand“ oder „Aufwand auf die Beteiligung“. Das bereits oben angesprochene BFH-Urteil I R 96/88<sup>43</sup> – Fall der Verlustübernahme bei mißlungener Organschaft – zeigt aber unmittelbar, daß mit einer solchen Aktivierung die unerwünschte steuerliche Auswirkung gerade nicht bekämpft werden kann. Aktivieren bedeutet ja auch, steuerlich wirksamen Aufwand<sup>44</sup> in die Zukunft zu verlagern. Im entschiedenen Fall wurde nämlich das Beteiligungsunternehmen alsbald nach der Verlustübernahme veräußert, und entsprechend verwandelte sich der Veräußerungsgewinn durch die vorgängige Aktivierung des übernommenen Verlustes in einen Veräußerungsverlust. Deshalb hatte das Finanzamt in dem streitigen Fall auch dafür plädiert, „außerhalb der Bilanz“ eine Zurechnung vorzunehmen. Diesem Begehrt hat der BFH nicht stattgegeben, hat also die steuerliche Abzugsfähigkeit dem Grunde nach einer solchen gesellschaftsrechtlichen Leistung „Aufwand auf die Beteiligung“ bestätigt.

#### *b) Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs als konsequente Lösung*

Soweit ersichtlich, ist in diesem Judikat und in der zitierten Besprechung von Laengner zum letzten Mal und nur sehr verdeckt das eigentliche Steuerbelastungsproblem rudimentär angesprochen worden. Will man nämlich die Verdoppelung der steuerlichen Verlustzurechnung durch Ansatz beim bilanzierenden Gesellschafter konsequent vermeiden, muß man dessen Leistungen („Einlagen“) an seine Kapitalgesellschaft in irgendeiner Form als Nicht-Ausgaben bzw. als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandeln. Zuvor war dies in systematischer Ableitung von Hans-Jürgen Pezzer<sup>45</sup> versucht worden, der in solchen Aufwendungen weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten, sondern eben Betriebsausgaben sah, allerdings solche, die nach § 3c EStG nicht abzugsfähig seien. Die Abhandlung von Pezzer ist zum alten Körperschaft-

43 S. Fn. 29.

44 So bereits Mies, J., Verdeckte gesellschaftsrechtliche Zuwendungen . . ., StBp 1965, 231, 233 re Sp.; dieser Gedanke wurde in der Besprechung des eben genannten BFH-Urt. (Fn. 29) wieder aufgegriffen von Laengner, D., Gewinnabführungsvertrag bei verunglückter Organschaft, BB 1991, 1239, 1240.

45 S. Fn. 17.

steuerrecht auf der Grundlage des damaligen körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs geschrieben worden und ist durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens überholt. In dem bereits zitierten Beitrag von Josef Mies<sup>46</sup> wird eine differenzierte Behandlung propagiert; Mies sucht die Lösung durch Aktivierung eines gesonderten Bilanzpostens – etwa vergleichbar dem Ausgleichsposten bei steuerlicher Organschaft –, der bei einer späteren Ausschüttung mit dieser zu verrechnen sein soll. Und dann stößt man bei der Fundstellensuche bereits auf das RFH-Urteil I 401, 402, 403/38<sup>47</sup>, in dem solche Zuwendungen einer Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft bei der ersteren als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen werden. Interessanterweise ist für einen absolut vergleichbaren Zusammenhang wenige Wochen zuvor von RFH im Urteil VI 290/38<sup>48</sup> das Gegenteil entschieden worden; denn der VI. RFH-Senat hat solche Zuwendungen des bilanzierenden Kaufmanns an die GmbH „als Aufwendungen auf die GmbH-Anteile“ behandelt und kam deshalb zu einer Erhöhung des Bilanzansatzes der Beteiligung um den Betrag der Zahlung (wie sich der RFH ausdrückt).

An dieser Stelle soll nicht weiter problematisiert werden, ob hier begrifflich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen kann. Jedenfalls zeigt dieses RFH-Urteil, daß man anders agieren muß, um die angeblich unerwünschte Doppelberücksichtigung von Verlusten zu vermeiden, als dies mit der schlichten „Zuaktivierung“ von entsprechenden Gesellschafteraufwendungen auf das Beteiligungskonto der Fall ist. Die „Zurechnung außerhalb der Bilanz“ nach Antrag der Finanzverwaltung in dem bereits mehrfach genannten Urteil I R 96/88<sup>49</sup> ist jedenfalls bezogen auf den Einkommenseffekt nicht anderes als die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, beschränkt auf den sog. Einkommenseffekt. All das sind Indizien für das letztlich zum Scheitern verursachte Bestreben, die Mehrfachberücksichtigung von wirtschaftlichen Verlusten im bestehenden System der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung dem Grunde nach zu bekämpfen.

### *c) Rückwirkungen der Steuerrechtsprechung auf handelsrechtliche Bilanzkosmetik*

Und schließlich darf man sich auch nicht beklagen, wenn die „Aktivierungslösung“ der ständigen BFH-Rechtsprechung auch zur bilanzkosmetischen Gestaltung im Interesse der ergebnismäßigen Verschleierung (besser: Beseitigung) von eingetretenen Verlusten benutzt wird. Ich erinnere an den förmlichen

46 S. Fn. 44.

47 V. 6. 12. 1938, RStBl. 1939, 464.

48 V. 14. 9. 1938, RStBl. 1939, 229.

49 S. Fn. 29.



Aufschrei von Manfred Groh<sup>50</sup> über die lasche Bilanzierungspraxis deutscher Banken generell und speziell über die Handhabung der Verlust aus dem Schneider-Engagement der Hypothekenbank-Tochtergesellschaft der Deutschen Bank AG.

Die Tochtergesellschaft hatte Forderungen gegen die Schneider-Gruppe in Höhe von DM 1 Mia., die sich nach deren Pleite nur noch mit DM 600 Mio. als werthaltig erwiesen. Die Deutsche Bank – die Muttergesellschaft – kaufte diese Forderungen der Tochtergesellschaft zum Nennwert ab. Sie mußte dann entsprechend dem Wertmaßstab DM 600 Mio. als Anschaffungskosten für die Forderungen und DM 400 Mio. als sog. nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung aktivieren. Bei der Tochtergesellschaft erschien ein außerordentlicher Ertrag in Höhe der Abschreibung auf die Forderungen, so daß bei dieser sich das verlustträchtige Schneider-Engagement nicht ergebnismäßig auswirkte. Das war aber auch bei der Muttergesellschaft nicht der Fall, denn unter der Philosophie der nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung konnten die DM 400 Mio. „Aufwand“ für wertlose Forderungen als Beteiligungszugang erfolgsneutral verbucht werden (mit der Begründung, daß im Beteiligungsansatz die nötigen stillen Reserven zur Vermeidung einer nachfolgenden Teilwertabschreibung vorhanden seien).

Den Bilanzgestaltern der Deutschen Bank AG wird man eine kreative Vorgehensweise nicht absprechen können. Entscheidend beruht diese bilanzpolitische Gestaltung auf der Rechtsgrundlage der nachträglichen Anschaffungskosten, wie sie uns der BFH in ständiger Rechtsprechung präsentiert. Dadurch ist es gelungen, entstandene Verluste aus dem Bankgeschäft von dem Tochterunternehmen wegzunehmen, ohne daß diese Verluste buchmäßig beim Mutterunternehmen erschienen. Es wurden personenübergreifend stille Reserven zur Verlustverschleierung aufgedeckt.

#### IV. Der Einlagebegriff im Ertragsteuerrecht

##### 1. Verschiedene Begriffsinhalte in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht

An dieser Stelle sollten wir uns auf die Begriffsabgrenzungen im einleitenden Teil (I.) zurückbesinnen. Nunmehr stellt sich die Frage, ob die Regelungsinhalte im Gesellschafts- und im Ertragsteuerrecht übereinstimmen. Soviel

<sup>50</sup> DB 1994, Heft 25 I „Gastkommentar“; s. hierzu Hoffmann, W.-D., Der Schneider-Konkurs als Exerzitiu[m] des Bilanzrechtes, DStR 1994, 1208; Herzig, N., Schneider-Konkurs: Ein Anwendungsfallkreation Bilanzierung, DB 1994, Heft 28 I, s. hierzu auch die Diplomarbeit von Petra Lenz beim Lehrstuhl Adolf Moxter, Universität Frankfurt am Main.

schon vorweg: Die Einlage-Begriffe in den beiden Rechtskreisen treffen u. U. den gleichen Sachverhalt, aber dies allenfalls zufällig und nicht systematisch i. S. einer gegenseitigen Abstimmung<sup>51</sup>. Und zur Erinnerung (s. o. III. 1. a)): Die Aktivseite der Bilanz kennt keine „Einlage,“ auch wenn gesellschaftsrechtlich eine solche vorliegen mag.

## 2. Die Einlage im Einkommen- und Körperschaftsteuerbereich

Die einkommensteuerliche Definition der Einlage berücksichtigt ausschließlich die Verhältnisse eines Steuersubjektes, das Einkünfte durch Vermögensvergleich ermitteln muß. Im Rahmen dieser Abhandlung geht es aber um die Verhältnisse einer Kapitalgesellschaft. Sie ist ein eigenständiges Steuersubjekt. In diesem Fall muß also nicht „der Steuerpflichtige“ (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG), sondern eben ein anderes Steuersubjekt „dem Betrieb“ Vermögenswerte zuführen. Unmittelbar und unbesehen sind also die Einlagevorschriften des Einkommensteuerrechtes auf Kapitalgesellschaften nicht anwendbar<sup>52</sup>. Daran ändert auch die Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG dem Grunde nach nichts. Auf einem anderen Blatt steht allerdings die Frage, ob der Regelungsinhalt der einkommensteuerlichen Einlagevorschriften auch im Verhältnis eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu dieser Gesellschaft sinngemäß anwendbar ist. Das hat der Große Senat des BFH Beschluß GrS 2/86<sup>53</sup> so entschieden. Dem kann man auch ohne weiteres folgen, soweit die entsprechenden Sachverhalte im Einkommensteuerbereich einerseits und im körperschaftsteuerlichen Regelungsbereich andererseits vergleichbar sind. Typischer Anwendungsfall ist die natürliche Person, die ihre Geschäftsanteile an einer GmbH im Privatvermögen hält und die der Gesellschaft ein Grundstück oder einen anderen Sachwert in das gezeichnete oder das übrige Eigenkapital einbringt. Es handelt

51 Mathiak, W., Gewinnrealisierung bei Vorteilszuwendungen von Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften, DStR 1970, 359, 363. Zur Rechtsentwicklung des steuerlichen Einlagebegriffs Pezzer, H.-J., StuW 1975, 222, 224 f.; s. auch Röhrkasten, B., Die Gewinnauswirkungen der Sacheinlage in Kapitalgesellschaften, BB 1974, 825; Wassermeyer, F., Einlagen in Kapital- und Personengesellschaften und ihre ertragsteuerliche Behandlung, StBJb 1985/86, 213, 215 ff.; Dobelke, J., Sind Einlagen . . . bei einer Kapitalgesellschaft möglich, Wpg 1968, 65.

52 S. Achenbach in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Körperschaftsteuer Kommentar, Tz. 36a zu § 8 KStG; Groh, M., Anschaffungskosten aus Sacheinlagen, FR 1990, 528 ff.; List, NWB Fach 4, 4023; Wassermeyer, F., Die Übertragung von Wirtschaftsgütern . . . BB 1994, 1, 3; Thiel, J., Einlagen in Kapitalgesellschaften, DStR 1992, 1; BFH v. 24. 5. 1994-I R 166/78, BStBl. II 1984, 747, 749 li. Sp.; Hoffmann, W.-D., Der Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft, DStR 1995, 72, 78.

53 V. 26. 10. 1987, BStBl. 1987, 348. Die Vorschriften über die Einlagen sind „unter den besonderen Verhältnissen der Kapitalgesellschaft anwendbar“.

sich also um eine analoge Anwendung der einkommensteuerlichen Bewertungsvorschriften auf vom Gesetz förmlich nicht geregelte Tatbestände im Körperschaftsteuerbereich.

### 3. Der finale Einlagecharakter

Aber auch der Analogieschluß kann sich nicht konsequenter Anwendung entziehen. Im Einkommensteuerbereich kennt man den finalen Charakter der Entnahme- und Einlageregelung<sup>54</sup>. Man setzt sich im Einkommensteuerbereich auch über den Begriff „Betrieb“ hinweg und versteht häufig die gesamten gewerblichen Einkünftebereiche eines Steuersubjektes (Einzelkaufmann oder Mitunternehmenschaft) darunter. Im Rahmen des Mitunternehmererlasses<sup>55</sup> können stille Reserven von einem „partiellen“ Einkommensteuer- zu einem anderen Einkommensteuersubjekt transferiert werden – vom Mitunternehmer in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt – und sogar (noch) von einem Mitunternehmer zu einem anderen Mitunternehmer. Wesentlich ist dabei immer die Beibehaltung des Verstrickungstatbestandes stiller Reserven. Und deshalb: Wenn schon analoge Anwendung des einkommensteuerlichen Regelungsgehaltes von Einlagen im Bereich der Kapitalgesellschaften, warum nicht dann auch eine analoge Anwendung des finalen Einlagecharakters?

Man kann sogar zu einer Erst-Recht-Argumentation kommen: Denn die stillen Reserven, die bislang in einem gewerblichen Betriebsvermögen eines Einzelkaufmanns verstrickt waren, bleiben bei einer Einbringung des betreffenden Wirtschaftsgutes in das Vermögen der Kapitalgesellschaft – sei es in das gezeichnete oder in das übrige Eigenkapital – nicht nur steuerverstrickt, sondern werden hinsichtlich der steuerlichen Zugriffsmöglichkeit sogar verdoppelt (s. unter III. 1. f)). Bei einem Verkauf dieses Grundstücks durch die Kapitalgesellschaft werden dieselben Reserven dort besteuert, bei einem Beteiligungsverkauf durch den Anteilseigner gehen sie indirekt in den Verkaufserlös ein. So gesehen tritt hier – entgegen der Regelung des Mitunternehmererlasses – der von manchen als unzulässig erachtete „Übersprung“ stiller Reserven von einem Steuersubjekt auf ein anderes nicht ein. Aber auf jeden Fall: Wenn schon Analogie, dann konsequent. Jedenfalls sehe ich vor diesem Hintergrund keinen

54 Schmidt/Heinicke, 15. Aufl., Rz. 326 zu § 4 EStG; Hoffmann, in: Littmann/Bitz/Hellwig, EStG-Kommentar, Rz. 205, 275 zu §§ 4, 5 EStG.

55 Mitunternehmererlaß = BdF-Schreiben v. 20. 11. 1977, BStBl. II 1978, 8 ff.; s. hierzu jüngst Märkle, R., Kann der Mitunternehmererlaß (ganz oder teilweise) noch Bestand haben?, StBjB 1995/96, 75 ff.; zu den nachstehenden Bezugnahmen auf die Rechtslage bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften s. für viele L. Schmidt (Fn. 54), Rz. 407 zu § 15; Bitz, H. in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, Anm. 96 ff. zu § 15.

zwingenden Rechtsgrund, bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften nach Maßgabe der analogen Anwendung einkommensteuerlicher Einlagevorschriften im Körperschaftsteuerbereich eine Zwangsrealisierung von stillen Reserven zu verlangen. Schließlich ist die Personengesellschaft „partiell“ Steuerrechtssubjekt und insbesondere „Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung“ – nichts anderes (für Bilanzierungszwecke) wie eine Kapitalgesellschaft.

#### 4. Einlagen als Ersatz-Anschaffungskosten?

Der Einlagebegriff wird neuerdings auch noch in anderer Hinsicht analog im Bereich der Bilanzierung von Beteiligungen herangezogen<sup>56</sup>. Danach sollen Zugänge auf dem Beteiligungskonto in der Steuerbilanz nicht nach Maßgeblichkeitsgrundsätzen, sondern aufgrund des Bewertungsvorbehaltes des § 5 Abs. 6 EStG nach den steuerlichen Einlagenbewertungsvorschriften (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) behandelt werden. Bewertungsmaßstab seien also nicht Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern eben die „Einlage“. Unausgesprochen heißt dies: Was für die Gesellschaft auf der Passivseite richtig sei, müsse auch für den Gesellschafter auf der Aktivseite gelten. Einlage sei schließlich Einlage. Ist dies wirklich richtig?

Sicherlich tätigt der Gesellschafter eine Einlage im gesellschaftsrechtlichen Sinn, aber die hat eben mit der einkommensteuerlichen Einlage nur den Namen gemein und ist als Posten der Aktivseite der Bilanz nicht möglich. Der Gesellschafter erwirbt nur eine Beteiligung oder vergrößert oder saniert diese, er erwirbt aber nicht eine Einlage. Bewertungsobjekt im bilanzrechtlichen Sinn ist vielmehr die Beteiligung an der Gesellschaft. Weder die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften noch die rudimentären Bilanzpostenbezeichnungen im Einkommensteuerrecht kennen Einlagen auf der Aktivseite. Ich verweise auf die Ausführungen unter III. 1. a).

Und wie steht es in diesem Zusammenhang mit dem eben dargestellten Analogieschluß aus dem Einkommensteuerbereich? Sowohl die Definitions- als auch die Bewertungsnorm des Einkommensteuerrechts für Einlagen befaßt sich ausschließlich mit der Unternehmenssphäre („Betrieb“); die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist ja auch die Zielrichtung der Einlagevorschriften. Die private Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen einschließlich des Vermögens außerhalb der Gewinnermittlungs-Einkunftsarten interessiert deshalb sachlich korrekt den Gesetzgeber überhaupt nicht. Die Einlage in ein

<sup>56</sup> Der Gedanke stammt von Franz Wassermeyer (JbFStR 1988/89, 325, 330) und wurde vom BFH in dem bereits mehrfach zitierten Urt. I R 96/88 (s. Fn. 29) bestätigt; s. auch Herlinghaus, A., Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, S. 66.

Betriebsvermögen bleibt in der „Privatsphäre“ ohne Auswirkung. Und jetzt der Analogieschluß in den Bereich bilanzierender Gesellschafter und Kapitalgesellschaft: Die analoge Anwendung auf diesen Sachverhalt kann nach dem ebengenannten Regelungsumfang des Einkommensteuerrechtes nur die Kapitalgesellschaft betreffen<sup>57</sup>. Der „analoge“ bilanzierende Gesellschafter kann aus dem Einkommensteuerbereich heraus nicht erfaßt werden, weil eben dort gar keine Regelung getroffen ist. Der Analogieschluß geht beim Gesellschafter also mangels Masse ins Leere.

Zur besseren Erläuterung die nachstehende Skizze:

Keine Regelung  
im EStG

Privatvermögen
Betriebsvermögen des Gesellschafters

Vermögensbewegung  
„Einlage“

Regelung durch § 4 Abs. 1  
Satz 5 EStG bzw. Analogie

Betriebsvermögen
Betriebsvermögen der Gesellschaft

Zur Erläuterung: Der Kasten auf der linken Seite stellt die „Sphäre“ des Unternehmens bzw. Gesellschafters dar, die vom Einlagerecht der Einkommensteuer nicht betroffen ist. Aus ihr heraus werden – symbolisiert durch die Pfeile – Vermögenswerte (z. B. Grundstücke) in den einkommensteuerlich geregelten Bereich übertragen („ingelegt“). Deshalb zeigt der rechte Kasten Betriebsvermögen, einmal des Einzelunternehmers unter der Ägide der Einkommensteuer und zum anderen Betriebsvermögen der Gesellschaft selbst, die der Körperschaftsteuer unterliegt. Nur die Sphäre der Gesellschaft kann durch den Analogieschluß aus dem Einkommensteuerbereich geregelt werden, nur bei ihr können „einlageinduzierte“ Anschaffungskosten vorliegen, nicht aber beim bilanzierenden Gesellschafter.

## 5. Einlagen im Gesellschafts- und Bilanzrecht nicht identisch

Letztlich resultiert die hier herrschende Sprachverwirrung einerseits auf der unreflektierten Identifizierung von gesellschafts- und steuerrechtlichem Einlagebegriff sowie auf der Außerachtlassung bilanzrechtlicher Grundentscheidungen andererseits. Bringt ein bilanzierender Gesellschafter also ein Grund-

<sup>57</sup> Jochen Thiel schreibt in DStR 1992, 1: „Der Einlagetatbestand regelt nur die Rechtsfolgen der Einlage bei der Kapitalgesellschaft“ (Hervorhebung von mir); Brigitte Knobbe-Keuk (Fn. 17) schreibt auf S. 216: „Die Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 5 EStG kann sich nur auf die Gewinnermittlung der Gesellschaft, in die eingelegt wird, beziehen.“ (Hervorhebung im Original).

stück in „seine“ Kapitalgesellschaft ein, so tätigt er eine Einlage im gesellschaftsrechtlichen Sinn, die bilanzrechtlich eine Beteiligung (oder die Vermehrung einer solchen) hervorruft und die bei der Gesellschaft zu einer Einlage im steuerlichen Sinne führt, die u. U. mit dem Teilwert bewertet werden muß oder kann. Und umgekehrt – systematisch unmöglich ist aus Sicht des bilanzierenden Gesellschafters die Aussage: Die Einbringung des Grundstücks führt zu einer Einlage, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist<sup>58</sup>. Vielmehr sind die Bilanzierungsfragen des einlegenden Gesellschafters nach Maßgabe der übrigen bilanzrechtlichen Begriffe, insbesondere Anschaffungs- und Herstellungskosten, zu beantworten – und zwar in der Handels- und Steuerbilanz. Der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG kommt nicht zum Tragen, denn er befaßt sich nicht mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

## 6. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz?

In diesem Zusammenhang stellt sich dann weiter die Frage, ob diesbezüglich etwa zwischen handels- und steuerrechtlicher Bilanzierung Unterschiede bestehen können. Wie auch bei anderen bilanzrechtlichen Problemen wird hier häufig die handelsrechtliche Bilanzierung alternativ zur steuerrechtlichen abgehandelt. Ganz generell ist in diesem Zusammenhang eine häufig anzutreffende unglückliche Sprachregelung festzustellen. Als Beispiel: In der Schlußbesprechung anläßlich einer Jahresabschlußprüfung weist der Prüfungsleiter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darauf hin, daß die Urlaubsrückstellung nach Maßgabe der BFH-Urteile I R 70/91 und I R 72/94<sup>59</sup> berechnet worden, dies jedoch handelsrechtlich unzutreffend sei. Richtigerweise hätte der Ausgangspunkt der Argumentation sein müssen, daß für die steuerliche Gewinnermittlung im Ergebnis die Bewertungsvorschrift des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB einschlägig ist<sup>60</sup>. Mehr als die „vernünftige kaufmännische Beurteilung“ kennt das deutsche Rechnungslegungsrecht als Bewertungsmaßstab für Rückstellungen nicht. Und über einen solchen unbestimmten Rechtsbegriff kann man natürlich wie immer geteilter Meinung sein. Der BFH hat seine Ansicht – man mag diese für richtig oder für falsch halten – in einem Urteil geäußert; seitens des BGH liegt ein vergleichbares nicht vor, dafür um so mehr Literaturmeinungen in der großen Zahl der Kommentare und der unübersehbaren Zeit-

58 In der mir vorliegenden Tagungsunterlage einer führenden steuerlichen Fachtagung heißt es wörtlich für die Bilanzierung beim Gesellschafter: „Einlagen sind mit dem Teilwert anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Entsprechend erhöht sich das Einkommen (des einlegenden Gesellschafters) um die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert des einzulegenden Wirtschaftsgutes (Fall einer Sacheinlage).“

59 V. 10. 3. 1993, BStBl. II 1993, 446, und v. 8. 2. 1995, BStBl. II 1995, 412.

60 S. R 38 Abs. 1 S. 2 EStR 1993.

schriftenaufsätze. Aber alle diese Auffassungen zur Bewertung von Urlaubsrückstellungen einschließlich derjenigen des BFH gelten notwendig sowohl handels- als auch steuerrechtlich. Der betreffende Prüfungsleiter hätte also argumentieren müssen, seiner Auffassung nach sei die Berechnungsmethode des BFH unzutreffend und müsse durch eine andere ersetzt werden. Ob diese von dem Prüfungsleiter vorgeschlagene Bewertung mit höheren Beträgen dann vom Finanzamt akzeptiert wird, steht auf einem anderen Blatt. Jedenfalls geht es in solchen Fällen immer sowohl um handels- als auch steuerrechtlich einheitlich zu beurteilende Sachverhalte.

Auch die Durchsicht der einschlägigen Fachbeiträge zu unserem Thema, die zwischen handels- und steuerrechtlicher Betrachtung differenzieren, bestätigt diesen Befund. So kann man bei Manfred Groh<sup>61</sup> unter der Überschrift „Handelsbilanz des Gesellschafters“ (im Zusammenhang mit Forderungsverzichten und Rangrücktritten des Gesellschafters) zunächst lesen, daß der Anschaffungskostenbegriff in der Handels- und Steuerbilanz identisch sei. Sodann wird – immer noch unter der Überschrift „Handelsbilanz des Gesellschafters“ – auf die Rechtsprechung des VIII. BFH-Senats<sup>62</sup> zu § 17 EStG und auf das in Handels- und Steuerrecht identisch geregelte Wertaufholungswahlrecht nach § 280 Abs. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG verwiesen; unter „Handelsbilanz“ wird also durchweg steuerlich argumentiert. Den gleichen Befund kann man etwa bei der Lektüre eines Aufsatzes von Georg Döllerer<sup>63</sup> gewinnen; es heißt dort im Zusammenhang mit verdeckten Einlagen: „Die Rechtslage beim Gesellschafter der Kapitalgesellschaft stimmt schon bisher nach Handelsrecht und Steuerrecht weitgehend überein“. Man muß ergänzen, daß den weiteren Ausführungen Döllerer zufolge eine völlige Übereinstimmung nach neuem Recht besteht.

## 7. Anwendung auf den Fall des Forderungsverzichtes des Gesellschafters

### a) Die begriffliche Anleihe bei der Einkommensteuer

Weder das Gesellschafts-, noch das Bilanz-, noch das Körperschaftsteuerrecht bieten also eine Legaldefinition für „Einlage“. Was liegt näher, als auch für das heiß umstrittene Thema des Verzichtes des Gesellschafters auf Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft beim Einkommensteuergesetz seine Zuflucht zu suchen, das doch immerhin in § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG eine Definition bereithält? Und schließlich wird ja auch in § 8 Abs. 1 KStG systematisch zutreffend

61 Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882, 1883 f.

62 S. Fn. 23.

63 Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857.

die Heranziehung einschlägiger einkommensteuerlicher Vorschriften gefordert. Und weiter in dieser Argumentationskette: Die Einlagendefinition des EStG hat ihren materiellen Sinn in den zugehörigen Bewertungsvorschriften. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bietet der Teilwert die Bewertungsgrundlage. Der Teilwert einer wertlosen Forderung ist Null, derjenige der Verbindlichkeit Hundert. Die sog. Einbringung dieser Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft ist also entsprechend zu bewerten. Durch die (vermeintliche) Einlage der Forderung des Gesellschafters fällt die Verbindlichkeit bei der Gesellschaft weg (s. unter II. 4.), was zu einem steuerpflichtigen oder steuerfreien Gewinn, jedenfalls zu einer Vermögensmehrung der Gesellschaft führt. Sollte dies gesellschafts- und handelsbilanzrechtlich anders gesehen werden, bliebe ja immer noch der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG, welcher die Maßgeblichkeit in diesem Fall durchbrechen würde. Strittig ist dann „nur“, ob für die Bewertung die Forderung (beim Gesellschafter) oder die Verbindlichkeit (bei der Gesellschaft) maßgeblich ist.

Und nun teilen sich die Meinungen. Die eine Auffassung besagt, der Wegfall der Verbindlichkeit beruhe auf einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage und unterliege deshalb nicht der Körperschaftsteuer. Diese Auffassung war wohl bis etwa 1990 absolut unstrittig<sup>64</sup>. Seither wird auch eine andere Auffassung vertreten<sup>65</sup>, der zufolge nur der werthaltige Teil der Forderung nicht steuerbar

64 So vertreten schon in dem RFH-Urt. v. 28. 7. 1936 – I A 83/36, RStBl. 1936, 951, sowie im RFH-Urt. v. 22. 6. 1943 – I 204/42, RStBl. 1943, 587.

65 Wassermeyer, F., Zur Einlage nicht mehr werthaltiger Gesellschafter-Forderungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, DB 1990, 2228; „L. S.“, DStR 1990, 599. Zuvor Haarmann u. a. JbFStR 1985/86, 446; wfr, DB 1987, 2387, u. DB 1988, 84. Danach Hoffmann, W.-D., Die Sanierung einer Kapitalgesellschaft durch Forderungsverzicht des Gesellschafters, BB 1991, 773. Zum Stand der Rechtsentwicklung bis Ende 1993 s. Herlinghaus (Fn. 56). Jüngst Meilicke/Pohl, Die Forderungseinlage bei sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaften, FR 1995, 877; Hoffmann, W.-D., Einlagen von wertlosen Forderungen in die Kapitalgesellschaft in ökonomischer und rechtlicher Betrachtung, DStR 1996, Beihefter zu Heft 11; ders., Der Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft, DStR 1995, 77; Rautenberg, H. G./Schaufenberg, S., Die steuerliche Behandlung des Darlehenslasses mit Besserungsvereinbarung, DB 1995, 1345; Marx, F. J., Verdeckte Einlagen als Problemfälle der Rechnungslegung und Besteuerung, FR 1995, 453; Brenner, D., Neuere Rechtsprechung zu Einlagen in Kapitalgesellschaften . . ., DStZ 1995, 87; List, H., Verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, NWB Fach 4, 4023; Weber-Grellet, H., Verzicht und Einlage, BB 1995, 243; Widmann, S., Besteuerung kapitalersetzender Darlehen bei GmbH und Gesellschafter, StJB 1993/94, 303; Günkell, M., Gesellschafterzuschuß und steuerfreier Sanierungsgewinn, StJB 1993/84, 237; Orth, M., Bewertung verdeckter Einlagen durch Verzicht auf nicht vollwertige Forderungen, FR 1994, 251; Hollatz, A., Verdeckte Einlage einer Gesellschafter-Forderung, DStR 1994, 1137; Bullinger, M., Steuerliche Fragen von Gesellschafterdarlehen an die GmbH, DStR 1993, 225; Bruse, M./Braunschweig, P., DB 1993, 2302;



sei, während umgekehrt der wertlose Teil der Forderung, auf die verzichtet würde – in der Praxis fast immer gegeben – normal steuerbar und steuerpflichtig sei. Und schließlich gibt es noch eine Art Zwischenauffassung, der zufolge die Vermögensmehrung in Höhe des wertlosen Teiles der Forderung, auf die der Gesellschafter verzichtet, zwar steuerbar, aber steuerfrei sei. Die letztgenannte Variante führt zu einer Einstellung in das EK 02, die mittlere in das EK 45 und die erste Lehrmeinung in das EK 04.

Diesem Streit liegt die Vorlagefrage 1 des I. BFH-Senates an den Großen Senat zugrunde. Welche Antwort kann ich – ungefragt – hierzu geben?

*b) Nochmals: Die Ambivalenz von Einlagen im Körperschaft- und Einkommensteuerbereich*

Unter „Einlage“ versteht das Körperschaftsteuerrecht ohne Legaldefinition Vermögensmehrungen, die nicht steuerbar und bei der Eigenkapitalgliederung in das EK 04 einzustellen sind. Dazu gehört auch der Wegfall einer Verbindlichkeit.

Der eben genannte Streit geht um die Bewertung dieser Einlage, womit man wieder im EStG landet:

„Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter . . . , die der Steuerpflichtige dem Betrieb . . . zugeführt hat.“

Dieser Fall liegt also bei der GmbH gerade nicht vor.

Hier führt nicht der Steuerpflichtige etwas dem Betrieb zu, sondern ein Steuerpflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen – also ein grundlegender Sachverhaltsunterschied. Die schlichte Verweisung auf die einkommensteuerlichen Vorschriften hilft also nicht weiter. Damit ist allerdings noch nicht gesagt, daß § 8 Abs. 1 KStG hinsichtlich der Einlagenvorschrift des Einkommensteuergesetzes ins Leere geht. Vielmehr ist die einkommensteuerliche Einlagendefinition durchaus im Körperschaftsteuerbereich anzuwenden, z. B. bei Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, wenn etwa aus deren Hoheitsbereich ein Grundstück für gewerbliche Zwecke umgewidmet wird. Auf Kapitalgesellschaften ist allerdings die einkommensteuerliche Einlagendefinition unmittelbar nicht übertragbar, auch nicht über das Vehikel des § 8 Abs. 1 KStG.

---

Häuselmann, H., Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, BB 1993, 1552; Mingers, P., Forderungsverzicht gegenüber der eigenen Kapitalgesellschaft, StBp 1993, 112; Elberg, K., Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Gesellschafterforderung, DStZ 1992, 113; Seibold, F., Die ertragsteuerliche Behandlung sog. verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719.

Aber auch mit der Übertragung auf den gesellschaftsrechtlichen Einlagebegriff (vgl. Teil II) hat man seine liebe Not. Der Regelungsinhalt ist vielleicht teilweise identisch, der -zweck überhaupt nicht.

Ist die unmittelbare Anwendung nicht möglich, so hilft möglicherweise (einmal mehr s. u. IV. 2.) die analoge<sup>66</sup>, also die Heranziehung des Rechtsgedankens, der hinter dem einkommensteuerlichen Einlagebegriff steht. Dazu ist die „Rechtslage“ sicherlich hoffnungsvoller als für die unmittelbare Anwendung. Was also besagt der Rechtsgedanke (Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) des einkommensteuerlichen Einlagebegriffs? Hinter der Bewertungsvorschrift für Einlagen verbirgt sich die Vorgabe des Gesetzgebers, Vermögenswerte des Steuerpflichtigen, die dieser unter vorheriger Besteuerung oder rechtens unversteuert gebildet hat, nicht noch einmal der Besteuerung im Rahmen eines Vermögensvergleichs nach Maßgabe der § 4 Abs. 1 Satz 1 und § 5 EStG zu unterwerfen. Besteuert werden soll vielmehr nur der Vermögenszuwachs einer Periode des Steuerpflichtigen, der aus der gewerblichen Tätigkeit selbst erfolgt. Deshalb soll der einkommensteuerliche Gewinn nicht dadurch unmittelbar beeinflusst werden, daß ein Steuerpflichtiger einen Vermögensgegenstand aus seinem Privatbereich in den betrieblichen überführt, und das soll eben auch im Bereich der Körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung gelten. So weit so gut. Und vergleichbar ist es auch, wenn einerseits ein Steuerpflichtiger eine betriebliche Bankschuld durch Einsatz privater Vermögenswerte tilgt, während auf der anderen Seite der Gesellschafter einen Bankkredit zugunsten der Gesellschaft mit schuldbefreiender Wirkung für diese ablöst. Eine solche Vermögensmehrung beim gewerblichen Betriebsvermögen – des Einkommensteuer-subjektes einerseits, der Gesellschaft andererseits – soll nicht besteuert werden.

Die Rechtsanalogie hat aber (einmal mehr s. u. IV. 4.) dort ihre Grenzen, wenn ein betreffender Sachverhalt, der sich im Körperschaftsteuerbereich stellt, im Einkommensteuerbereich gar nicht vorkommen kann. Ich spreche die Forderung des Gesellschafters gegen seine GmbH an. Bei der Einkommensteuer kann es eine solche nicht geben. Keine Rechtsperson kann gegen sich Forderungen und Verbindlichkeiten begründen oder erlassen. Also gilt es, andere Instrumente der Zivilistik zu finden, um den betreffenden Sachverhalt steuerlich zutreffend zu beurteilen. Was liegt näher als die Heranziehung der Tatsache, daß die vielzitierte (scheinbare) Einbringung der Forderung inhaltlich nichts anderes sein kann als ein Vertrag über einen Forderungserlaß nach Maßgabe des § 397 BGB (s. u. II. 4. e)). Dieser führt dann – das ist unstrittig –

66 S. List, H., Verdeckte Einlagen . . . (Fn. 52) 4023 [4028]; Seibold, F., Die ertragsteuerliche Behandlung sogenannter verdeckter Einlagen, DStR 90, 719 ff.; Groh, M., Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, DB 88, 514 [516]; BFH-Urteil vom 19. 5. 93, I R 34/92 BStBl. II 93, 804 [805 re. Sp] („entsprechend anzuwenden“).

zu einer Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft. Streitig bleibt aber, ob diese Vermögensmehrung steuerbar, und wenn ja, steuerpflichtig ist oder nicht. Jedenfalls scheidet der Analogieschluß einfach daran, daß die Regelung, auf welche sich der Schluß stützen soll, gar nicht existiert.

### *c) Die Kategorien der Vermögensmehrung*

An dieser Stelle richtet sich der Blick notgedrungen auf das Gewinnermittlungsinstrument „Vermögensvergleich“ oder vorgängig auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß. Handelsbilanzrechtlich tut sich die Frage auf, ob diese Vermögensmehrung durch den Forderungserlaß als Zuschuß in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen oder erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung zu ziehen ist. Hierzu verweise ich auf die Ausführungen unter II. 4. h). Das Steuerrecht muß sich aber über solche Ausweisprobleme, also Fragen der sog. Bilanzoptik, wirklich keine Gedanken machen. Eigenkapital bildet sich auch handelsrechtlich allemal – im erstgenannten Fall in der Kapitalrücklage, bei der letzten Variante (über die Gewinn- und Verlustrechnung) im Jahresüberschuß bzw. im Bilanzgewinn. Schon daraus erhellt, daß für steuerliche Zwecke der handelsrechtliche Ausweis ohne Bedeutung ist. Vor allem aber ist zu beachten, daß die steuerliche Gewinnermittlung keine Gewinn- und Verlustrechnung kennt. Es gibt hier nur einen Vermögensvergleich mit Zu- und Abrechnungen. Unstreitig führt der Forderungserlaß zu einer Vermögensmehrung; streitig kann deshalb nur sein, ob es zu einer solchen Abrechnung (Kürzungen) kommt, die man im Einkommensteuerbereich als Einlage bezeichnet.

Bis vor einigen Jahren siedelte man in Übereinstimmung mit dem jetzigen Abschn. 36a Abs. 1 KStR 1995 die entsprechende Vermögensmehrung als im gesellschaftsrechtlichen Bereich verursacht an. Im Geltungsbereich der guten alten Gesellschaftsteuer hatte man strikt unterschieden, ob eine Vermögensmehrung bei der Gesellschaft gesellschaftsteuerbar und damit nicht körperschaftsteuerbar war oder umgekehrt. Diese Betrachtungsweise ist durch die Abschaffung der Gesellschaftsteuer leider aus dem Sinn gekommen. Für Körperschaftsteuerzwecke ist sie aber nach wie vor erforderlich und auch in weiten Bereichen anerkannt.

### *d) Kein Anwendungsbereich des § 5 Abs. 6 EStG*

Die genannte Definition zur verdeckten Einlage in den Körperschaftsteuer-richtlinien unterscheidet (bis heute) nicht nach der Werthaltigkeit. Dies ist auch bilanzrechtlich zutreffend, denn bei dem Forderungserlaß geht es ja nicht um irgendein Bewertungsproblem, sondern lediglich um den Bilanzansatz. Ein Bewertungsproblem kann dann nicht existieren, wenn der Bilanzansatz schon

nicht mehr möglich ist. Deshalb geht auch der Hinweis auf den Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG ins Leere. Was alles man in diesen Teilparagrafen hineininterpretieren will, über den Bilanzansatz ist dort nichts ausgesagt. Und im übrigen ist es auch völlig unerheblich, wie etwa die Forderung in der Bilanz des Gesellschafters zu bewerten ist. Es gibt bekanntlich keine Korrespondenz der Bewertungsansätze außerhalb des Bilanzgefüges von steuerlichen Mitunternehmerschaften.

Und jetzt noch zurück zur Semantik. Unter II. 4. b) und c) habe ich bewußt ausführlich zum Sprachinhalt einer Einlage referiert. Der Begriff klingt in diesem Zusammenhang einfach verführerisch. Hat man sich allerdings einmal Klarheit darüber verschafft, daß eben gerade eine Forderung nicht eingelegt, sondern die Gesellschaft von einer Verbindlichkeit befreit wird, ist der Blick zur Einlagenbewertung endgültig verstellt. Besteuerungstatbestandsmerkmal bei der Gesellschaft ist deren Verbindlichkeit, nicht die Forderung des Gesellschafters. Das ist das steuerliche Pendant zur unbestrittenen gesellschaftsrechtlichen Folgerung für die „Einlage“ der wertlosen Gesellschafterforderung in das übrige Eigenkapital (s. u. II. 4. a) und c)): Bewertungsobjekt kann nur die Verbindlichkeit, nicht aber die Forderung sein.

#### *e) Buchhalterische Darstellung*

Wie immer, wenn sich kluge Leute über die steuerlichen oder sonstigen Implikationen von Bilanzierungsfragen streiten, leistet Luca Pacioli's grandiose Erfindung glänzende Dienste zur Klärung der Denkprozesse. Ich möchte es gleichwohl dem geneigten Leser ersparen, mit mir zusammen Buchungssätze abzarbeiten. Ich verweise lediglich auf eine einschlägige Kurzdarstellung, der zu entnehmen ist, daß die Doppik für den Fall der werthaltigen und der wertlosen (aus Sicht des Gläubigers) Forderung das gleiche Ergebnis ermittelt: Die Gesellschaft-(Schuldnerin) erfährt einen Vermögenszuwachs infolge des Wegfalls der Verbindlichkeit<sup>67</sup>. Schon deshalb kann die Frage nach der Steuerbarkeit für „werthaltig“ und „wertlos“ nur identisch beantwortet werden<sup>68</sup>. Auch liefert die Heranziehung des dem Steuerrecht unbekanntem Begriffs „außerordentlicher Ertrag“ keine Lösung<sup>69</sup>. Und überdies: Ein solcher liegt sowohl bei der werthaltigen als auch der wertlosen Forderung vor.

67 S. unter II, e.

68 Hoffmann, W.-D., Verzicht und Einlage, BB 1995, 614.

69 So verwendet von Weber-Grellet, H., Verzicht und Einlage, BB 1995, 243; dagegen Hoffmann, W.-D., BB 1995, 614.

## V. Sacheinlagen als Tauschgeschäfte – Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven?

### 1. Buchungssätze als mißverstandene Rechtsgrundlage?

Seit den Zeiten des RFH ist es so gut wie unbestritten, daß Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften – abgesehen von den Sonderfällen des § 20 UmwStG oder der Betriebsaufspaltung – beim bilanzierenden Gesellschafter einen Gewinnrealisierungstatbestand darstellen. Die Begründung hierfür ist, daß es sich um einen Tausch<sup>70</sup>, einen tauschähnlichen<sup>71</sup> oder „ein dem Tausch vergleichbaren Vorgang“<sup>72</sup> handle. Dieser Befund gilt generell für den Fall der Sacheinlagen in das gezeichnete Kapital<sup>73</sup>, also gegen Gewährung von Gesellschafterrechten. Erfolgt die Einlage des Sachwertes in das übrige Eigenkapital, wird zwar generell nicht von einem Tausch ausgegangen, aber der Realisationstatbestand wird dann, da kein Veräußerungsvorgang gegeben ist<sup>74</sup>, in einer Entnahme gesehen<sup>75</sup>. Ob in das gezeichnete oder das sonstige Eigenkapital eingelegt

70 BFH-Urt. v. 25. 1. 1984 – I R 183/81, BStBl. II 1984, 422, 423: „Es liegt ein Tausch von Wirtschaftsgütern vor“.

71 Wassermeyer, F., Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven, BB 1994, 1, 3 f.

72 Kupsch, P., HdJ Abt. II/3 Anm. 119.

73 Auch bei Personengesellschaften wird generell von einem tauschähnlichen Vorgang ausgegangen, vgl. zuletzt Märkle, R. (Fn. 55) unter Bezugnahme auf den Mitunternehmererlaß.

74 BFH-Urt. v. 27. 7. 1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271; die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils ist keine Gegenleistung; BFH-Urt. v. 25. 10. 1995 – I R 104/94, DStR 1996, 617, 618; BFH-Urt. v. 1. 8. 1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879; BFH-Urt. v. 20. 8. 1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455.

75 Wassermeyer (Fn. 56) spricht hier von einem „Ersatzrealisationstatbestand der Entnahme“. Hiergegen Seibold, F., Die ertragsteuerliche Behandlung sogenannter verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719, 721; Seibold weist zu Recht darauf hin, daß bei Zuwendungen eines bilanzierenden Gesellschafters an das Beteiligungsunternehmen betriebsfremde Zwecke gerade nicht vorlägen und deshalb auch nicht der gesetzliche Entnahmetatbestand. Nur am Rande sei erwähnt, daß Wassermeyer zufolge die Einlage in das Vermögen der Kapitalgesellschaft „logischerweise die vorherige Entnahme desselben Wirtschaftsguts aus dem Gesellschaftsvermögen“ voraussetzt. Im vorstehenden Absatz wurde dargestellt, daß hier gerade keine Einlage im steuerlichen Sinne vorliegt, sondern nur im gesellschaftsrechtlichen. Eine Einlage im einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Sinn tätigt nicht der Gesellschafter, sondern die Gesellschaft. Die Bezugnahme auf die Entnahmenvorschriften geht auch deshalb fehl. Im übrigen ist es auch nicht verständlich, daß eine „Einlage“ in das Nennkapital steuerlich Einlage und eine „Einlage“ in das übrige Eigenkapital eine Entnahme (!) darstellen soll. Und schließlich: Sofern diese „Entnahme“ von einer Kapitalgesellschaft getätigt würde, läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (so der RFH, Fn. 47).

wird, ist hinsichtlich der Bilanzierung beim Einlegenden unerheblich. Es ist immer eine Umbuchung zu Lasten des Beteiligungskontos und zugunsten des Grundstückskontos im Anlagespiegel durchzuführen. Diese hier zu bewältigenden Buchungen sind vielleicht der Grund dafür, daß man absolut unbestritten einen Tausch bzw. einen täuschähnlichen Vorgang annimmt. Wenn nämlich mit einem Partner ein Grundstückstausch durchgeführt wird, erfolgt ebenfalls eine Abbuchung des einen Grundstückes und eine Zubuchung des anderen – ein insoweit identischer Buchungsvorgang. Mit Buchungssätzen allein sind jedoch bilanzrechtliche Fragen nicht zu bewältigen – eigentlich umgekehrt: Zunächst sollte die rechtliche Struktur geklärt sein, und danach können die Buchungssätze gebildet werden.

Ein Buchungsbeispiel sei zur Klarstellung angefügt:

Beispiel: Tausch eines Grundstücks (rein) gegen eine Maschine (weg)

Soll: Grundstückskonto  
 Haben: Maschinenkonto  
 Beim Tauschpartner  
 Soll: Maschinenkonto  
 Haben: Grundstückskonto = Abgang

Beispiel: Sacheinlage

Soll: Beteiligung  
 Haben: Maschinenkonto  
 Buchung einer Sacheinlage bei der Gesellschaft  
 Soll: Maschinenkonto  
 Haben: Eigenkapital = kein Abgang

## 2. Der rechtliche Gehalt der Sacheinlage: Tausch oder Nichttausch

Bei einem Tausch i. S. d. § 515 BGB spielen sich also ganz andere Dinge ab als bei Sacheinlagen in das Gesellschaftsvermögen. Beim Briefmarkentausch verkauft ein Tauschpartner eine Marke, und der andere Tauschpartner verkauft im Gegenzug eine andere Marke, die beiden Kaufpreisforderungen werden verrechnet, der Tausch ist komplett, einer Geldbewegung bedarf es nicht (subjektive Gleichwertigkeit der getauschten Marken unterstellt). Jeder der beiden Tauschpartner gibt also etwas hin und erhält im Gegenzug etwas anderes. Wie nun bei der Sacheinlage in Kapitalgesellschaften? Der Gesellschafter gibt tatsächlich ein (z. B.) Grundstück hin und erhält im Gegenzug eine Beteiligung; aus seiner Sicht sieht das Geschäft vordergründig denn auch wie ein Tausch aus. Umgekehrt bei der empfangenden Kapitalgesellschaft: Sie erhält etwas, das Grundstück, aber sie gibt aus ihrem Vermögen nichts weg. Ein Tauschvertrag liegt demnach nicht vor, sondern ein besonderer körper-

schaftsrechtlicher Vertrag, also gerade kein schuldrechtlicher<sup>76</sup>. Ein (schuldrechtliches) Synallagma besteht nicht. „Das Einbringen eines Sachwertes in eine Kapitalgesellschaft ist weder eine Veräußerung noch ein Tausch. An die Stelle des eingebrachten Sachwerts tritt vielmehr im Wege einer juristischen Reflexwirkung, die sich als juristische Konsequenz aus der für die Kapitalgesellschaft geltenden Fiktion als einer selbständigen Rechtsperson ergibt, ein entsprechender Anteil an der Kapitalgesellschaft“<sup>77</sup>. Der bislang zu bilanzierende Sachwert wird ersetzt – nicht eingetauscht – durch die Beteiligung. Bilanzrechtlich reflektiert dieser Befund den besonderen wirtschaftlichen Charakter des Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsguts „Beteiligung“, wie es unter III. 2. beschrieben ist. Der Posten „Beteiligungen“ repräsentiert ja nur „dahinter stehende“ Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens, faßt diese zu Bilanzierungszwecken zusammen. Wird die Gesellschaft etwa durch Einlage eines Grundstücks gegründet, besagt der dadurch begründete Anteil an der Gesellschaft (Geschäftsanteil, Aktie) wirtschaftlich nichts anderes als die Inhaberschaft an diesem Grundstück. Eine Aufdeckung der stillen Reserven im hingegebenen Wirtschaftsgut verstößt danach eklatant gegen das Realisationsprinzip<sup>78</sup>.

Verfolgt man die einschlägige Rechtsprechung des BFH hierzu zeitlich zurück, landet man überraschenderweise (wieder einmal) beim Tauschgutachten<sup>79</sup>. Dort sind höchstrichterliche Finanzurteile bis zurück ins Jahr 1930 zitiert, die durchgehend „die Auffassung vertreten, daß beim Tausch der Anschaffungspreis des eingetauschten Wirtschaftsgutes nicht gleich dem Buchwert, sondern gleich dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes

76 Mathiak, W., Gewinnrealisierung bei Vorteilszuwendungen von Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften, DStR 1970, 359, 363; Wassermeyer, F., Bewertungsfragen beim Tausch und bei tauschähnlichen Vorgängen, in Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStJG 7 (1984), 181; Scholz/Winter, Kommentar zum GmbHG, Anm. 40 zu § 5; Salditt, F., Das fingierte Entgelt – Creation of Income?, StuW 1971, 111; besonders informativ sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen von Rudolf Thiel zur offensichtlich ebenfalls höchst inkonsequenten früheren Rechtsprechung (DB 1958, 1281 und 1960, 300); Rudolf Thiel hatte den Tauschgedanken vehement bekämpft, mußte sich jedoch dem BFH-Gutachten beugen. Angezweifelt wird der Tauschcharakter auch von Siegfried Widmann, Gewinnrealisierung bei Verschmelzung . . . , in Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG Bd. 4 (1981), 168. In diesem Sinn auch Luckey, Steuerliche Gewinnrealisierung . . . , 1977, S. 98 ff. sowie Luckey, G., Gewinnrealisierung . . . , StuW 1979, 129, 137. Auch Schulze zur Wiesche spricht sich für eine erfolgsneutrale Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern bei Gewährung von Gesellschaftsrechten aus in GmbHR 1988, 31, 35.

77 Thiel, R., Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen, DB 1958, 1281.

78 S. insb. auch *Brigitte Knobbe-Keuk (Fn. 17), S. 218.*

79 BFH-Gutachten v. 16. 12. 58 – I D 1/57s, BStBl. III 1959, 30.

ist". Soweit so gut. Es ist tatsächlich nicht einzusehen, warum ein bilanzierender Steuerpflichtiger die stillen Reserven eines Grundstückes nicht aufdecken muß, nur weil er im Gegenzug statt eines Geldbetrages etwa eine Maschine erhält. Dann aber zur Einlage in Kapitalgesellschaften. Der BFH im Tauschgutachten wörtlich: „Streng genommen liegt hier ein „Tausch“ . . . nicht vor“<sup>80</sup>. Der BFH gibt sich also begrifflich nicht streng, sondern recht leger, ein Nichttausch wird schlicht als Tausch für Bilanzierungszwecke angesehen. Das Adverb „tauschähnlich“ verdeckt diesen logischen Seiltanz. Im übrigen: Der tauschähnliche Umsatz nach § 3 Abs. 1 S. 2 UStG weist zwei gegengerichtete Leistungen (Leistungsaustausch) auf.

Der mit einer solchen Begriffsakrobatik nicht hinreichend vertraute Leser denkt unwillkürlich an Produkte billiger Witzblätter und Sujets wie den eiligen Autofahrer, für den die Ampel immer entweder grün oder grünähnlich geschaltet ist, oder den geplagten Reiseleiter, der seinem Publikum den grauverhangenen Himmel als blauähnlich verkaufen will. Als Konsument oberstergerichtlicher Entscheidungen kann man sich darüber amüsieren oder ärgern – jedenfalls steht das Ergebnis fest. Denn auch wenn beim besten Willen kein Tausch oder kein tauschähnliches Geschäft mehr angenommen werden kann – wenn nämlich die Sacheinlage in das übrige Eigenkapital erfolgt<sup>81</sup> – dann wird ein anderer Realisationstatbestand – die Entnahme – gefunden, obwohl eine solche nach der Definition des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG „betriebsfremde Zwecke“ in solchen Fällen nun wirklich nicht vorliegen kann, im übrigen der Entnahmetatbestand ja generell sich über den engeren Begriff des Betriebes hinwegsetzt<sup>82</sup>. Die Argumentation ist also letztlich ausschließlich ergebnisorientiert; Sacheinlagen durch einen bilanzierenden Steuerpflichtigen in eine Kapitalgesellschaft müssen einfach zur Aufdeckung der stillen Reserven führen – einerlei auf welcher Argumentationsschiene.

### 3. Die Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter in das übrige Eigenkapital der Gesellschaft

Wie wir eben sahen, versagt hier auch der Begriff des tauschähnlichen Umsatzes. Gleichwohl kommt der BFH in ständiger Rechtsprechung<sup>83</sup> zu dem Ergebnis, daß die Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere

80 Hervorhebung vom Verfasser, Anführungszeichen im Original.

81 S. Fn. 75.

82 S. unter IV, 3. Gegen die Annahme einer Entnahme Knobbe-Keuk, B. (Fn. 17), S. 218; Pezzer, H.-J., StuW 1975, 222, 228.

83 BFH-Beschl. v. 26. 10. 1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH-Urt. v. 20. 8. 1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; BFH-Urt. v. 24. 3. 1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH-Urt. v. 25. 10. 1995 – I R 104/94, DStR 1996, 617.



Geschäfts- oder Firmenwert, vom Gesellschafter in das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu Teilwerten zu erfolgen hat (sofern nicht besondere Vorschriften wie § 20 UmwStG anderes bestimmen). Danach wird der einkommensteuerliche Einlagebegriff unbesehen in den Körperschaftsteuerbereich – also in das Verhältnis von bilanzierendem Gesellschafter und Gesellschaft – überführt. Das ist vor dem Hintergrund der bilanzrechtlichen Objektivierung und des Realisationsprinzips schon deshalb sehr bedenklich, weil immaterielle Wirtschaftsgüter wegen der fehlenden Wertbeständigkeit am Markt gemäß § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG dem Grunde nach nicht aktivierbar sind. Bei Einlagen von solchen immateriellen Wirtschaftsgütern aus dem Privat- in das Betriebsvermögen eines Einkommensteuersubjektes soll dies nicht gelten. Das mag man vor dem Hintergrund akzeptieren, daß dadurch die Besteuerung von im Privatbereich erzielten Vermögen der Besteuerung systembedingt entzogen werden soll. Dieses Argument versagt jedoch, wenn diese „Einlage“ schon aus einem Betriebsvermögen stammt und in ein anderes Betriebsvermögen überführt wird. Es ist nicht einzusehen, warum hier so eklatant gegen Objektivierungs- und Realisationsgrundsätze der Bilanzierung verstoßen werden soll; denn ein Markttest der Werthaltigkeit – insbesondere, wenn man an den Geschäfts- oder Firmenwert denkt – hat gerade nicht stattgefunden<sup>84</sup>.

#### 4. Wertende Betrachtung

##### *a) Fazit aus der Begriffsanalyse*

An dieser Stelle ist das Ergebnis der Begriffsanalysen in den vorhergehenden Absätzen zusammenzufassen, um daraus im Rahmen einer wertenden Betrachtung Ergebnisse abzuleiten. Unzulässig erscheint zunächst, alles was sich gesellschaftsrechtlich als „Einlage“ darstellen läßt, auch ertragsteuerlich mit diesem Begriff zu unterlegen. Beim bilanzierenden Gesellschafter kommt es vielmehr auf das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand „Beteiligungen“ an. Anschaffungskosten können beim originären Erwerb von Gesellschaftsrechten oder bei Einlagen in das übrige Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft nicht vorliegen, die Anwendung des Herstellungskostenbegriffs bereitet

<sup>84</sup> S. hierzu Siegers, D., Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter, DStR 1992, 1570; Seibold, F., Die ertragsteuerliche Behandlung sog. verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719; Seifried, M., Zur Frage der Gewinnrealisierung bei Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, DB 1990, 1473 und 1525; im Gegensatz zu Siegers bin ich allerdings der Meinung, daß nicht nur bei Einlagen in das übrige Eigenkapital, sondern auch bei Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter in das gezeichnete Eigenkapital – praktisch wohl kaum vorkommend – sich die Frage nach dem Realisationsatbestand (Markttest) stellt. S. auch Knobbe-Keuk, B. (Fn. 17), S. 218.

sicherlich Verständnisschwierigkeiten, ist jedoch nach dem Wortlaut der Legaldefinition nicht ausgeschlossen. Der Vorteil einer Anwendung des Herstellungskostenbegriffs in diesem Zusammenhang ist auch der, daß nicht notwendig von Gewinnrealisierungsvorgängen auszugehen ist, wie dies durch die Insinuation täuschähnlicher Geschäfte bei Sacheinlagen durch Einlagen in Kapitalgesellschaften der Fall ist; hier denkt man unwillkürlich an Anschaffungskosten.

Bei diesem Befund blickt man sinnvollerweise nach vergleichbaren Rechtsinstituten und Lösungsansätzen in Rechtsprechung und Literatur.

### *b) Vergleichbare Regelungsgehalte in Gesetz- und Rechtsprechung*

#### *aa) §§ 20, 24 UmwStG*

Im Zusammenhang mit Einbringungen in Kapitalgesellschaften richtet sich der Blick sehr schnell auf den Regelungsgehalt des § 20 UmwStG und hilfswise auf § 24 UmwStG. Die erstgenannte Vorschrift betrifft Einbringungen in Kapitalgesellschaften, für die nach Maßgabe des Grundsatzes der Buchwertverknüpfung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur erfolgsneutralen Einbringung zu Buchwerten und zur erfolgswirksamen zu Teil- oder Zwischenwerten gewährt wird. § 24 UmwStG sieht eine vergleichbare Regelung bei Personengesellschaften vor. Als Sachgesamtheit gilt dabei immer ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil. Der Regelungsgehalt des § 20 UmwStG ist erstmals prägnant vom RFH 1933 formuliert worden, weil es sich um die Fortsetzung des durch den Betrieb des Einzelunternehmens eingegangenen Engagements handele<sup>85</sup>.

Inwieweit ist nun der hinter diesem RFH-Urteil und der gesetzlichen Regelung stehende Rechtsgedanke auf die Einbringung von einzelnen Wirtschaftsgütern in Kapitalgesellschaften und deren bilanzielle Behandlung beim Einbringenden anzuwenden? Vermutlich unbestritten ist die Notwendigkeit der sog. Buchwertverknüpfung, die besagt, daß der dem Einbringungsvorgang zugrundegelegte Buchwert bei der Kapitalgesellschaft weitergeführt werden muß. Ohne diese Buchwertverknüpfung würden sich gewaltige „Besteuerungslücken“ auftun, die eine andere Regelung a priori ausschließen.

Ganz anders ist das Problem zu sehen, ob die Entscheidung des Gesetzgebers für die genannten Sachgesamtheiten eine entsprechende Anwendung für die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern ausschließt. Man könnte sich z. B. das argumentum a maiore ad minus als anwendbar vorstellen. Warum soll das für die kleinere Einheit nicht gelten, was für die größere ausdrücklich zugelassen ist? Die vom RFH zitierte Weiterführung des betrieblichen Engagements

<sup>85</sup> RFH-Urt. v. 9. 5. 1933 – VI A 434/30, RStBl. 1933, 999.

würde diese Interpretation jedenfalls nicht ausschließen. Das gleiche würde für eine schlichtweg analoge Anwendung des Rechtsgedankens gelten.

Aber selbst wenn man umgekehrt schließen will, nämlich die Anwendung dieses Rechtsgedankens (Wahlrecht) auf die Einzeleinbringung ausschliesse, wäre noch nicht damit gesagt, daß eine Buchwertfortführung nicht in Betracht kommt. Der Umkehrschluß zum Rechtsgedanken der §§ 20, 24 UmwStG kann nur lauten, daß entweder Buchwertfortführung oder Aufdeckung stiller Reserven möglich ist.

#### *bb) Betriebsaufspaltung*

Einbringungsvorgänge im Rahmen von zu gründenden oder bestehenden Betriebsaufspaltungssachverhalten können nach ständiger Rechtsprechung – auf welcher Rechtsgrundlage auch immer – buchwertneutral (Wahlrecht) vollzogen werden. Das hat die Finanzverwaltung jüngst auch für den Fall der sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung bestätigt, wodurch Umstrukturierungsvorgänge innerhalb von Konzernen wesentlich erleichtert werden, weil eben nicht mehr auf das Tatbestandsmerkmal „Teilbetrieb“ abgehoben werden muß<sup>86</sup>. Nach Maßgabe dieser Rechtslage sind demnach schon eine Vielzahl von einschlägigen Sacheinlagevorgängen in Kapitalgesellschaften nicht mit dem Zwang der Gewinnrealisierung unterlegt.

#### *cc) Realteilung (Spaltung) von Gesellschaften*

Einbringungsvorgänge spielen sich auch im Rahmen von Spaltungen von Kapital- und Personengesellschaften ab. Eine Buchwertfortführung ist möglich, sogar wenn nicht Teilbetriebe, sondern einzelne Wirtschaftsgüter (bei Personengesellschaften) einem Teilnehmer an der Teilungsveranstaltung zugeordnet werden. Spaltungspartner einer solchen Veranstaltung können nicht nur natürliche Personen, sondern auch Kapitalgesellschaften sein. Ihnen wird also auch über dieses Vehikel die Möglichkeit eröffnet, Sachwerte ohne Aufdeckung von stillen Reserven in ein anderes Betriebsvermögen zu übernehmen. Auf die einschlägigen Möglichkeiten zum buchwertneutralen Vermögenstransfer nach Maßgabe des Mitunternehmererlasses, der ja auch Kapitalgesellschaften offen ist, sei nur ergänzend verwiesen. Jedenfalls und nochmals: Die stillen Reserven bleiben als Besteuerungssubstrat nicht nur erhalten, die Ansatzpunkte zur Besteuerung werden sogar verdoppelt. Auf die Ausführungen unter V. 3. verweise ich.

<sup>86</sup> OFD Hamburg v. 16. 1. 1996, DStR 1996, 427 mit Kommentierung von Thomas Rödder, DStR 1995, 414.

*dd) Verschmelzungen*

Der neue § 24 UmwG hat umfangreiche fachliterarische Anstrengungen bewirkt<sup>87</sup>. Hier geht es u. a. auch um Einbringungsvorgänge, für die beispielsweise eine Kapitalerhöhung bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft durchgeführt wird. Ich kann darin zwar keine Gegenleistung der aufnehmenden Gesellschaft erblicken<sup>88</sup> – sie gibt ja nichts her –, doch kann dies im Rahmen dieser Untersuchung dahingestellt bleiben. Allen diesen tiefschürfenden Untersuchungen kann jedenfalls kein Realisierungszwang für Einbringungen von Betriebsvermögen entnommen werden.

*ee) Rechnungslegung nach IAS*

Der neuerdings spürbare Trend zur Adaption angelsächsischer Rechnungslegungsstandards zwingt zu einem Blick in die IAS<sup>89</sup>. IAS 16.22 und 23 („Exchanges of Assets“) differieren beim Tausch zwischen „dissimilar item“ mit Realisationsgehalt und „similar asset that has a similar use in the same line of business and which has a similar fair value“. Diese Unterscheidung ist für den deutschen Diskussionsstand neu. Denn es heißt weiter zum letztgenannten Typ: „Since the earnings process is incomplete, no gain or loss is recognized on the transaction“. Also: hier fehlt es am Realisationstatbestand. Mag auch bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften gerade kein Tausch vorliegen, das hingeebene Wirtschaftsgut ist sicherlich dem erhaltenen Beteiligungswert „similar“. Ein Markttest hat jedenfalls nicht stattgefunden. Also entfällt nach IAS 16 die Möglichkeit der Aufdeckung stiller Reserven – übrigens auch ein gutes Beispiel dafür, daß die deutschen GoB nicht unbedingt „vorsichtiger“ sind als (z. B.) die IAS.

*c) Bilanzpolitische Gestaltungen*

Oben unter IV. 3. wurde bereits der hohe bilanzpolitische Stellenwert angesprochen, den Einbringungsvorgänge in Kapital- und Personengesellschaften ausüben. Der von der BFH-Rechtsprechung normierte Zwang zur Aufdeckung von stillen Reserven bei Einbringungsvorgängen läßt sich als treffliche

<sup>87</sup> Knop, W./Küting, K., Anschaffungskosten in Umwandlungsfällen, DB 1995, 1023; Fischer, M., Verschmelzung von GmbH in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1995, 485; Mujkanovic, R., Zur Bewertung bei Verschmelzung . . . , BB 1995, 1735; Herzig, N., Verhältnis von handels- und steuerbilanzieller Rechnungslegung bei Umwandlungsvorgängen . . . , FS Rainer Ludewig, 1996, S. 413; Naumann, K.-P., Zur Anwendung von § 24 UmwG in Verschmelzungsfällen, FS Rainer Ludewig, S. 683.

<sup>88</sup> Im Gegensatz zu Naumann, K.-P. (Fn. 87), S. 689.

<sup>89</sup> Dies wird durch den vom IdW herausgegebenen Band „Rechnungslegung nach International Accounting Standards“, 1996, in Deutschland erst richtig ermöglicht.

Argumentationshilfe zur Rechtfertigung einschlägiger Bilanzkosmetik heranziehen. Die steuerlichen Folgeerscheinungen des Entstehens eines Buchgewinnes sind entweder unbeachtlich, weil im Augenblick hohe steuerliche Verlustvorräte und der Zwang zum wirtschaftlichen Überleben diesen Gedanken hintenanstellen oder weil sie durch Einbringung in Personengesellschaften im Wege einer negativen Ergänzungsbilanz steuerlich neutralisiert werden. Wem einschlägige bilanzpolitische Gestaltungen ein Dorn im Auge sind, muß entsprechend der Tendenz nach dieser BFH-Rechtsprechung (Zwang zur Gewinnrealisierung bei Einbringung) die Gefolgschaft versagen und umgekehrt.

Hierzu einige Hinweise zur praktischen Umsetzung solcher höchstrichterlicher Bilanzierungsvorgaben (s. auch unter IV. 3.). Eigenkapital-Kennziffern üben einen geradezu suggestiven Reiz auf Finanzanalysen und auch auf manche Banker aus. Genügt eine entsprechende Kennzahl nicht deren Anforderung, müssen bilanzpolitische Maßnahmen zur Eigenkapitalkreation herbeigeführt werden. Der typische Fall stellt die Ausgliederung von Grundstücken mit hohen stillen Reserven in Tochtergesellschaften dar, was eben als tauschähnlicher Vorgang – Beteiligung gegen Grundstück – nach ständiger Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung zwingt und deshalb handelsrechtlich zumindest nicht verboten sein könne<sup>90</sup>. Handelsrechtlich werden auch Beteiligungen an Personengesellschaften als Vermögensgegenstand angesehen, so daß zur Vermeidung unerwünschter ertragsteuerlicher und grunderwerbsteuerlicher Folgen meist eine Grundstücks-BGB-Gesellschaft herangezogen wird, an der der einbringende zu 99,9% und ein konzernerneiges Unternehmen zu 0,1% am Gesellschaftskapital von z. B. DM 100,00 beteiligt sind. Erinnern wir uns daran, daß die Beteiligung ein Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand eigener Art ist, das seinerseits wiederum in bilanzrechtlicher Sicht nur Vermögensgegenstände und Schulden repräsentiert (abbildet). Wirtschaftlich hat sich durch eine solche Ausgliederung überhaupt nichts getan, aber hier soll die berühmte wirtschaftliche Betrachtungsweise gerade nicht greifen. Im Ergebnis verbleibt es schlicht dabei, daß das eherne Verbot eines Wertansatzes über die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinaus gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB (Realisationsprinzip) – ein Angelpunkt der deutschen Rechnungslegung – schlicht umgangen wird. Ob das wünschenswert ist oder nicht, kann ich dahingestellt sein lassen. Jedenfalls dürfen diejenigen, die einen Gewinnrealisierungszwang aufgrund eines „tauschähnlichen Vorgangs“ judizieren bzw. befürworten, sich nicht darüber mokieren, wenn diese Rechtsauslegung auch für solche bilanzkosmetischen Tricks als Begründung herangezogen wird.

<sup>90</sup> Vgl. hierzu die instruktiven Beispiele für entsprechende (Miß-)bräuche bei Seifried, M., Zur Frage der Gewinnrealisierung bei Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, DB 1990, 1473, 1525; s. auch Wysocki, K., Zur Bilanzpolitik bei rückläufiger Konjunktur, StuW 1982, 44, 49.

Auch der bedächtigste Wirtschaftsprüfer, der mit der Anerkennung solcher Gestaltungen vor dem Hintergrund sonst absolut eherner Grundsätze wie dem Realisationsprinzip seine Schwierigkeiten hat, wird letztlich keine Chance haben, denn sonst müßte er sich zu einer höheren Bilanzautorität als der des BFH aufschwingen.

#### *d) Fazit der abwägenden Betrachtung*

Die vorstehende Abwägung unter Heranziehung vergleichbarer Regelungen im Gesetz, Rechtsprechung und Finanzamtserlassen fasse ich dahingehend zusammen, daß die stärksten Argumente für einen Zwang zur Buchwertfortführung sprechen. Dieser Befund kollidiert allerdings mit dem Wahlrecht im Rahmen der Begründung von Betriebsaufspaltungen. Unter Opportunitäts Gesichtspunkten wird man einem Steuerpflichtigen, der im Rahmen von Einbringungsvorgängen in Kapitalgesellschaften eher zufällig den Betriebsaufspaltungstatbestand nicht erfüllt, die Ausübung eines solchen Wahlrechts kaum verwehren können. Ein Realisierungszwang ist schließlich – und das entgegen der absolut unbestrittenen Rechtsprechung und auch der Literatur – auch bei wertender Betrachtung nicht abzuleiten. Das wäre nur dann der Fall, wenn stille Reserven der Besteuerung endgültig entgingen.

## **VI. Steuerbelastungseffekte, insbesondere beim Forderungsverzicht**

### **1. Steuerrecht als Anwendungsobjekt von Rechenexemplen**

Rechtsdogmatische Analysen auf dem Gebiet des Steuerwesens sind in besonderer Weise ökonomisch vorbelastet. Immer geht es ja um Steuerbe- und entlastungseffekte, um Aufwendungen für das Unternehmen. Das abstrakte Rasonnieren muß sich vor diesem ökonomischen Zwang rechtfertigen können. Viele der vorstehend angegriffenen bilanzrechtlichen Entscheidungen des BFH und die hierzu in der Literatur vertretenen Auffassungen resultieren – vielleicht unbewußt – aus dem Bestreben, die systembedingte Vervielfältigung von ökonomischem Verlustpotential in ihrer steuerlichen Auswirkung zu neutralisieren (s. u. III. 1. e)). Diese legislatorische Entscheidung muß jedoch akzeptiert werden mit der Folge, daß eben ein bei einer Kapitalgesellschaft entstandener Verlust bei den Gesellschaftern, die ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten, dem Grunde nach nochmals verrechnet werden kann.

Die angeblich oder wirklich unerwünschten Steuerbe- bzw. -entlastungseffekte standen auch Pate bei der unter IV. 7. a) erwähnten Diskussion<sup>91</sup> zur

<sup>91</sup> S. Fn. 65.

Behandlung des Forderungsverzichts auf wertlose Forderungen des Gesellschafters gegen seine Kapitalgesellschaft, die ja nun dem Großen Senat unter GrS 1/94 zur Entscheidung vorliegt. Bei steuerlichen Streitfragen sollte ganz generell nicht zu sehr abstrakt rasonniert, sondern mehr konkret gerechnet werden.

## 2. Belastungseffekte

### a) beim „reinen“ Forderungsverzicht

Vor diesem Hintergrund habe ich an anderer Stelle einschlägige Modellrechnungen zu den Belastungseffekten eines Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Gesellschaft veröffentlicht<sup>92</sup>. Zur Vermeidung von Wiederholungen muß ich auf die detaillierten dortigen Erläuterungen zu den Berechnungsschemata verweisen.

Ich erinnere an die drei Lehrmeinungen über die körperschaftsteuerliche Behandlung des Verzichts auf die wertlose Gesellschafterforderung. Das überraschende Ergebnis der Belastungsvergleichsrechnung zeigt, daß über die Perioden hinweg betrachtet zwischen den streitigen Lehrmeinungen keinerlei Belastungsunterschied auftritt. Diese Feststellung gilt zunächst für die „normale“ wertlose Gesellschafterforderung. Eine entscheidende Modellannahme für das Ergebnis dieser Berechnung sei auch an dieser Stelle gebührend hervorgehoben. Es wird nämlich angenommen, daß der Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz im Zeitpunkt des Forderungsverzichts bereits Null ist oder jedenfalls auf Null abgeschrieben werden muß. Allerdings ist diese Annahme nicht nur entscheidend für das Berechnungsergebnis, sondern auch realistisch. Sofern unwahrscheinlicherwise noch ein Restbuchwert für die Beteiligung vorhanden ist, führt allerdings die Einstellung in das EK 45 (sofort steuerbarer und steuerpflichtiger Ertrag) bis zu diesem Zeitraum zu einer höheren Steuerbelastung, als wenn die Vermögensmehrung im Zuge des Forderungsverzichts in das EK 04 eingestellt wird. Aber auch da handelt es sich nicht um eine endgültige Steuerersparnis, sondern immer nur um einen Steueraufschub<sup>93</sup>. Dieser Befund hängt von der Rechtsauslegung des I. BFH-Senats<sup>94</sup> ab, der in einer Ausschüttung aus dem EK 04, die in ein Betriebsvermögen geht, ein

92 Hoffmann, W.-D., Einlage von wertlosen Forderungen in die Kapitalgesellschaft in ökonomischer und rechtlicher Betrachtung, DStR 1996, Beihefter zu Heft 11; s. hierzu auch Heidemann, O., Gesellschafterdarlehen in der Krise . . ., INF 1996, 397.

93 Was J. Thiel als Vertreter der Finanzverwaltung in der Diskussion als „im Grunde nicht so schlimm“ findet (StBjB 1991/92, 397).

94 Im Urt. v. 7. 11. 1990 – I R 68/88, DStR 1991, 180 mit Anm. v. Hoffmann, W.-D., BB 1991, 659. Für den Bereich des § 17 EStG schließt sich der VIII. Senat im Urt. v. 18. 7. 1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362 dieser Auffassung an.

Minderungspotential für den Beteiligungsbuchwert zumindest bis zur Größe Null sieht. Ich persönlich halte diese Auffassung bilanzrechtlich für unzutreffend, denn eine Minderung des Beteiligungsbuchwertes kann nur durch einen Abgang oder eine Abschreibung vorgenommen werden. Eine Dividende führt aber nie in der Bilanz zu einem Abgang, und zu einer Abschreibung kann es nur bei einer „gebalten“ Ausschüttung von Rücklagen kommen (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung), was hier nicht einschlägig ist. In der Praxis kann auf diese Rechtsprechung ohnehin kaum jemals abgehoben werden, weil meistens der Beteiligungsbuchwert schon DM Null beträgt und deshalb zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>95</sup> die Dividende aus dem EK 04 als normal steuerpflichtiger Ertrag zu behandeln ist.

*b) beim Forderungsverzicht mit Besserungsabrede*

Sollten dann in der Gestaltungspraxis immer noch Restrisiken verbleiben oder sollte das Finanzamt oder ein Gericht immer noch ungebührliches Gestaltungspotential hinter einem Forderungsverzicht vermuten, so bietet sich eine ergänzende Handlungsalternative an<sup>96</sup>. Hier ist dann der letzte Zweifel an der Belastungsneutralität der drei Lehrmeinungen aufgehoben. Verzichtet man nämlich auf die Forderung gegen eine Besserungsvereinbarung, dann ist, wenn nicht ganz ungewöhnliche Sachverhaltskonstellationen vorliegen, jeder Belastungsunterschied zwischen den drei Lehrmeinungen aufgehoben. Insbesondere kommt es dann nicht mehr auf den Restbuchwert der Beteiligung an.

*c) beim Verzicht auf „unversteuerte“ Forderungen (Pensionsanwartschaften)*

Ich habe in diesem Abschnitt bislang von „normalen“ Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft gesprochen, insbesondere vom Darlehen. Damit ist implizit ausgesagt, daß diese Forderungen vom Gesellschafter aus versteuertem Einkommen bzw. zu Recht unbesteuerten Vermögenszugängen gewährt worden sind. Es gibt aber auch solche Gesellschafterforderungen, die bei der Gesellschaft zwar einkommensmindernd zu Aufwand geführt haben, ohne daß jedoch beim Gesellschafter eine Versteuerung erfolgt ist. Der klassische Fall für diese Variante ist die Pensionsanwartschaft. Aus der Ambivalenz der beiden Einkunftermittlungsarten des deutschen Einkommensteuerrechts resultiert dabei die Tatsache, daß eine solche Anwartschaft zu steuerminderndem Aufwand bei der Gesellschaft, aber nicht zu einem steuerbegründenden

<sup>95</sup> BMF-Schr. v. 9. 1. 1987, BStBl. I 1987, 171.

<sup>96</sup> Maßgebliche rechtliche Stütze für dieses Ergebnis ist das BFH-Urt. v. 30. 5. 1990 – I R 41/87, BB 1990, 1960. S. hierzu Thiel, J., Im Grenzbereich zwischen Eigen- u. Fremdkapital . . ., GmbHR 1992, 20, 26.



Zufluß beim Gesellschafter führt. Wenn hier ein Gesellschafter auf seine Pensionsanwartschaft verzichtet, droht tatsächlich eine Besteuerungslücke<sup>97</sup>.

Der I. BFH-Senat hat im Urteil I R 34/92<sup>98</sup> das damit einhergehende unerträglich erscheinende Steuergestaltungspotential dadurch bekämpft, daß er den Verzicht auf die Pensionsanwartschaft bei der Gesellschaft versteuert hat. Er argumentiert aus dem Einlagepotential einer Pensionsanwartschaft heraus, welches er verneint; ein reiner Anspruch sei nicht einlegbar. In Wirklichkeit kann hier nichts „eingelegt“ werden. Die Gesellschaft wird lediglich von einer Verbindlichkeit befreit – wie beim Darlehen. Aus meiner Sicht müßte die Besteuerung systematisch richtig beim Gesellschafter erfolgen<sup>99</sup>. Der Große Senat des BFH wird uns im Verfahren GrS 1/94 hierauf, so hoffe ich, eine wohlbegründete Antwort liefern.

## VII. Zusammenfassung

Eine Legaldefinition von „Einlagen“ kennt nur das Einkommensteuergesetz, nicht aber das Gesellschafts-, das Bilanz- und das Körperschaftsteuerrecht. Schon daraus resultiert eine spürbare Gefahr der Begriffsverwirrung und -vermischung. Typischer Fehlschluß hieraus (z. B.): „Einlagen in Kapitalgesellschaften sind mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewerten.“ Richtigerweise liegen hier zwar Einlagen in eine Kapitalgesellschaft vor, für welche jedoch die Bewertung beim Gesellschafter zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten und nicht etwa zum Teilwert zu erfolgen hat.

Die Diskussion über das gesellschaftsrechtliche ständig und ertragsteuerlich neuerdings besonders aktuelle Thema der sog. Einlage einer wertlosen Forderung des Gesellschafters in „seine“ Gesellschaft leidet ebenfalls an einer Reihe von Mißverständnissen, die letztlich auf Sprachprobleme zurückgeführt werden müssen. Denn in Wirklichkeit wird keine Forderung eingelegt, sondern die Gesellschaft von einer Verbindlichkeit befreit. Schon deshalb ist der Wert der Forderung für gesellschaftsrechtliche und steuerliche Zwecke der Kapital-

97 Gschwendtner, H., Ausschüttungen aus dem EK 04 einer Körperschaft, DStZ 1985, 293; zum Thema auch Meilicke, W. und Heidel, T., Zur Einlagenfähigkeit von Pensionsanwartschaften, FR 1994, 693.

98 BFH-Urt. v. 19. 5. 1993 – BStBl. II 1993, 804 mit Anm. HFR 93, 660, u. Paus, B., Verzicht des Gesellschafters-Geschäftsführers auf eine zugesagte Pension, DStZ 1993, 657, u. „DB“ DStR 1993, 1289; bemerkenswerterweise nimmt der I. Senat zur unbesehenen Einvernahme des Einlagebegriffs für den Bereich der Kapitalgesellschaften sogar ein falsches Zitat des Gesetzeswortlauts in Kauf.

99 So am deutlichsten nachzulesen bei Fichtelmann, H., GmbHR 1988, 75. Anders dagegen der BFH im Urt. v. 26. 7. 1967 – I R 138/65, BStBl. III 1967, 733; für Erfassung bei der Gesellschaft dagegen Brenner, D., DStZ 1995, 97, 100.

gesellschaft unerheblich. Werthaltig kann in diesem Zusammenhang nur die Verbindlichkeit sein. Sonst würde das unlösbare Problem entstehen, daß eine nicht werthaltige Forderung in Höhe des Nennwertes in das übrige Eigenkapital der Kapitalgesellschaft eingestellt werden kann (vergleichbar einem gebrauchten Kleinwagen, der für diese Zwecke mit DM 1 Mio. bewertet würde). Auch die umstrittene steuerrechtliche Würdigung hängt nicht vom Wert der Forderung ab, sondern ob man die Befreiung von der Schuld als steuerbar oder nicht steuerbar ansieht.

Einlagen führen bei der Bilanzierung des Gesellschafters zum Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut „Beteiligungen“. Dieses ist ein Aktivwert eigener Art, repräsentiert er doch lediglich wiederum Vermögensgegenstände und Schulden. Daraus folgt notwendigerweise die Verdoppelung bzw. die Vervielfältigung von Gewinnen und Verlusten in der handelsrechtlichen und steuerlichen Abbildung des Periodenerfolges bei hintereinander geschachtelten Unternehmen. Viele einschlägige Urteile und Literaturbeiträge bemühen sich häufig unbewußt, diesen systembedingten und vom Gesetz gewollten Effekt zu bekämpfen.

Für die Bewertung einer solchen durch Einlage begründeten Beteiligung stellt das Bilanzrecht – abgesehen von dem eigentlichen Einkommensteuerbereich mit der Einlagedefinition – nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Verfügung. Da Anschaffung bereits einen vorhandenen Vermögensgegenstand voraussetzt, kann die Neugründung oder die Kapitalerhöhung nicht unter den Anschaffungskostenbegriff subsumiert werden. Der auf industrielle Produktion zugeschnittene Herstellungskostenbegriff hat die besseren Argumente für sich. Vor allen Dingen aber verhindert er, etwa bei Sanierungsmaßnahmen durch Zuschüsse oder Forderungsverzichte, unbesehen nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung anzunehmen.

Diese nachträglichen Anschaffungskosten in den ebengenannten Fällen sollen die unmittelbare Aufwandsverrechnung wegen des damit verbundenen Verlustverdoppelungseffektes vermeiden. Dies ist jedoch systembedingt ein Kurieren am Symptom; will man diese Verdoppelung als unerwünscht bekämpfen, muß man konsequenterweise zu einer steuerlichen Nicht-Betriebsausgabe kommen. Anschaffungskosten sind immer Aufwand/Betriebsausgabe in der Zukunft.

Einlagen taugen begrifflich auch nichts als sog. Ersatzanschaffungskosten beim Gesellschafter. Eine analoge Übertragung des Einlagebegriffes in den Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften kann sich nur auf den Bereich der Gesellschaft selbst beziehen. Die „analoge“ Sphäre der Gesellschaften ist im Einkommensteuergesetz nicht geregelt.

Der dem Großen Senat des BFH unter GrS 1/94 vorliegende Streitfall der Besteuerung des Verzichtes des Gesellschafters auf eine wertlose Forderung gegen seine Gesellschaft kann nicht nach dem Maßstab des Wertes der Forderung entschieden werden. Denn Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaft ist deren Verbindlichkeit, die immer werthaltig ist. Befunden werden kann also nur über die Frage, ob der Forderungsverzicht – mitunter auch als (nicht mögliche) „Einlage“ dieser Forderung bezeichnet – steuerbar sein soll oder nicht.

Bei Sacheinlagen geht die Rechtsprechung und die absolut herrschende Lehre seit jeher von einem Tausch aus. In Wirklichkeit liegt ein solcher Tausch – so der BFH bereits im Tauschgutachten – gerade nicht vor. Deshalb besteht hier auch kein Zwang zur Aufdeckung der stillen Reserven, was überdies gegen den ehernen Grundsatz verstößt, daß nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Bilanzgestalterische Umgehungen des Realisationsprinzips werden durch diese Rechtsprechung des BFH geradezu provoziert. Im Rahmen einer wertenden Betrachtung durch Heranziehung vergleichbarer gesetzlicher oder judikativer Regelungen kommt man jedenfalls nicht zum Zwang einer Aufdeckung stiller Reserven. Es läßt sich vielmehr entweder ein Zwang zur Buchwertfortführung oder ein Wahlrecht aus vergleichbaren Rechtsinstituten ableiten.

Der vom Großen Senat unter GrS 1/94 zu entscheidende Streit hat grundlegende Steuerbelastungseffekte nur in dem Fall des Verzichtes auf noch nicht vom Gesellschafter versteuerte Forderungen (typisch Pensionsanwartschaften). Dies ist die eigentliche Knacknuß des Verfahrens. Ansonsten läßt sich aus materieller Sicht dieser Streit als ein solcher um des Kaisers Bart charakterisieren.

---

## Diskussion

zu dem Referat von Dr. Wolf-Dieter Hoffmann

Leitung  
Dr. Siegfried Widmann

*Dr. Widmann*

Herr Hoffmann, Sie sprachen von Einlage. Man muß zwischen Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und verdeckten Einlagen unterscheiden. Wir müssen dann jeweils zwischen den Auswirkungen nach dem Zivilrecht und dem Steuerrecht und den Auswirkungen beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft differenzieren. Sie hatten den Forderungsverzicht behandelt. Sie

hatten die handelsrechtlichen Auswirkungen dargestellt und gesagt, daß sich der wertlose Teil in übriges Eigenkapital verwandele. Ich möchte darauf hinweisen, daß der Begriff „übriges Eigenkapital“ durch das Körperschaftsteuergesetz verbraucht ist (§ 29 Abs. 2 KStG).

Wir kommen zum Ansatz der Sacheinlage beim Gesellschafter. Es geht hier darum, ob es zu einer Aufdeckung stiller Reserven im Handelsrecht und auch im Steuerrecht kommt. Ich habe Sie so verstanden, daß Sie die Annahme der Rechtsprechung, wonach bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft eine Gewinnrealisierung eintritt, für nicht zutreffend halten, wobei Sie das sowohl für die offene als auch für die verdeckte Einlage vertreten. Wir können bei der Diskussion danach differenzieren, ob die Beteiligung in dem Betriebsvermögen liegt, aus dem das eingebrachte Wirtschaftsgut stammt, oder ob dies nicht der Fall ist. Wenn sich die Beteiligung im Privatvermögen befindet, ist die Lösung einfach, weil dann eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vorliegt. Der strittige Fall ist wohl der, daß die Beteiligung sich im Betriebsvermögen befindet und aus diesem Betriebsvermögen ein einzelnes Wirtschaftsgut eingebracht wird.

*Dr. Hoffmann:*

Ich sehe keinen Zwang zur Gewinnrealisierung, weil kein Tausch im Sinne des § 515 BGB vorliegt. Für das normale Tauschgeschäft – es wird eine Maschine hergegeben und Grundstücke hereingenommen – sehe ich überhaupt kein Problem hinsichtlich der Gewinnrealisierung. Ich sehe es nur, wenn das Grundstück in die GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird oder wenn es schlicht in die Kapitalrücklage eingestellt wird.

*Dr. Widmann:*

Ich verstehe Sie so, daß Sie eine Gewinnrealisierung bei Gewährung von Gesellschaftsrechten annehmen?

*Dr. Hoffmann:*

Nein, es wird keine Gegenleistung gewährt. Es ist kein Tausch, sondern das, was Rudolf Thiel gesagt hat, nur der Reflex der Einlage.

*Dr. Widmann:*

Ich verstehe schon. Sie meinen, die neuen Anteile können nur gewährt werden, weil dieses einzelne Wirtschaftsgut eingebracht wird. Sie sagen, die Kapitalgesellschaft gibt nichts her, sie kann nicht das hergeben, was sie bekommt.

*Prof. Dr. Thiel:*

Sie können sich denken, Herr Hoffmann, daß ich Ihnen in dieser These sehr lebhaft widersprechen möchte. Was geschieht hier wirtschaftlich? Der Gesellschafter verwendet ein Wirtschaftsgut auf die Beteiligung, er stärkt den Wert der Beteiligung. Solche Vorgänge gibt es auch außerhalb der Beziehung Gesellschafter – Kapitalgesellschaft. Wenn ich ein Grundstück habe, dann kann ich den Wert meines Grundstücks stärken, indem ich dafür ein Wirtschaftsgut verwende. Dann muß ich mich doch fragen, wie bewerte ich dieses Wirtschaftsgut bei seinem Abgang? Es geht ab und ich muß einen Wert dafür finden. Ein Wert ist im Einkommensteuergesetz nicht dafür vorgegeben. Deshalb kann man die These vertreten, es sei der Buchwert. Allerdings meine ich, wir haben auch noch das Bewertungsgesetz und immer dann, wenn das Einkommensteuergesetz keinen Wert bereithält, muß man auf das Bewertungsgesetz als allgemeine Regel zurückgreifen. Damit bin ich bei dem Ergebnis, daß dieses abgehende Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist. Dementsprechend sind die zugehenden Anteile an der Gesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Genau wie ich das bei einem echten Tausch machen würde. Ich kann mit diesem Bild auch die Frage beantworten, wie ich bei der verdeckten Einlage vorzugehen habe. Da muß ich genauso vorgehen und die bereits vorhandene Beteiligung um den gemeinen Wert des abgehenden Wirtschaftsgutes erhöhen, weil ich dieses abgehende Wirtschaftsgut für meine Beteiligung verwendet habe, indem ich es in die Kapitalgesellschaft eingebracht habe.

*Dr. Hoffmann:*

Herr Thiel, ich bin überrascht, daß man Bilanzrecht anhand von Bewertungsrecht durchführt.

*Dr. Frotscher:*

Herr Hoffmann, wenn ich Sie richtig verstanden habe, dann war einer der Gründe, den Sie hierfür genannt haben, daß die Einlage kein tauschähnlicher Vorgang ist, daß Sie die Parallele zum Mitunternehmererlaß gezogen haben. Haben Sie gesagt, wenn das bei Mitunternehmern möglich ist, warum nicht auch bei Kapitalgesellschaften? Da habe ich Schwierigkeiten, denn die Kapitalgesellschaft betrachten wir immer noch als einen eigenen Verband, der selbständig ist. Das Vermögen geht von einem Rechtssubjekt auf ein anderes über. Wir haben uns daran gewöhnt, vielleicht zu Unrecht, daß, wenn etwas von einem Rechtssubjekt auf ein anderes übergeht, eine Gewinnrealisierung eintritt. Ich muß von daher sagen, daß mir die „Analogie“ des BFH mit dem tauschähnlichen Vorgang eigentlich keine Schwierigkeiten bereitet.

*Dr. Hoffmann:*

Wenn wir davon ausgehen, daß wir eine wertende Betrachtung durchführen müssen, meine ich schon, daß man unter anderem auf den Mitunternehmererlaß abheben kann. Die Mitunternehmerschaft ist zwar per se nicht steuerpflichtig, sie ist jedoch Gewinnermittlungssubjekt so wie eine Kapitalgesellschaft auch. Im übrigen habe ich als weiteren Beleg die kapitalistische Betriebsaufspaltung gebracht, bei dem Ihr Argument mit Sicherheit versagen würde.

*Dr. Borggräfe:*

Ich denke, wir sollten uns noch einmal die Argumentation von Herrn Hoffmann genauer ansehen. Ich habe viel Sympathie dafür aus der Praxis heraus. Ich bilde ein Beispiel: Die deutsche Gesellschaft hat im Ausland eine Beteiligung, die sie hoch riskant über Darlehen finanziert hat. Der wirtschaftliche Erfolg dieser ausländischen Beteiligung bleibt aus. Die Liquidität aus dem Darlehen wird in der Beteiligungsgesellschaft verwirtschaftet. Man ist nicht bereit, zu liquidieren, sondern möchte sanieren, einfach um der Gesichtswahrung willen. Die deutsche Muttergesellschaft verzichtet auf die Forderung, bewirkt also die von Herrn Hoffmann angesprochene Einlage. Der Wertverlust in Deutschland war wegen der Beteiligung schon längst eingetreten. Probe aufs Exempel: Wäre die Beteiligung an einen Geschäftspartner in einem ausländischen Staat verkauft worden, wäre mehr als 1 DM nominal nicht hereingekommen. Andererseits ist die Gesellschaft im Moment des Forderungsverzichts aus ihrer Sicht um den Wegfall der Verbindlichkeit bereichert. An dieser Bereicherung kommen wir nicht vorbei: Die Gesellschaft ist um den Forderungsverzicht reicher geworden. Ich denke, es ist nicht so ganz glücklich formuliert, wenn Herr Hoffmann sagt, Bewertungsobjekt ist die Verbindlichkeit. Ich habe viel mehr Sympathie für den Wortlaut, den er ja auch im Vortrag benutzt hat: „Bereicherung der Gesellschaft durch den Forderungsverzicht“. Wenn wir bilanziell diese Bereicherung feststellen, dann ist dies der richtige Einstieg, auch für die Frage der Anschaffungskosten. Denn umgekehrt liegt, wenn ich Herrn Thiel richtig verstanden habe, ein Tausch deshalb nicht vor, weil die Gesellschaft, die die Einlage bekommt, aus ihrem Betriebsvermögen nichts weggibt. Die (neuen) Anteile als Reflex dieser Bereicherung spiegeln sich zwar buchtechnisch beim Gesellschafter wieder, aber weggegeben, um einen Tausch, nicht nur zivilrechtlich, sondern wirtschaftlich zu bewirken, ist aus dem Vermögen der Kapitalgesellschaft nichts.

*Dr. Widmann:*

Wir bleiben bei den Auswirkungen bei den Gesellschaftern, Gewinnrealisierung: ja oder nein. Die Auswirkungen in Ihrem Beispiel bei der Kapitalgesellschaft interessieren wohl nicht, weil es sich um eine ausländische Kapitalgesell-

schaft handelt. Sie würden sich nach dem maßgebenden ausländischen Recht richten.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Wenn wir beim Gesellschafter Gewinnrealisierung annehmen, dann bedarf es dazu einer Rechtsgrundlage. Die Rechtsgrundlage kann nicht im § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, sondern sie kann nur bei der Entnahme liegen. Der BFH hat auch tatsächlich im Urteil vom 24. 3. 1987 I R 202/83, BStBl. II 1987, 705, eine Entnahme angenommen. Damals ging es darum, daß ein Einzelunternehmer seinen ganzen Betrieb an seine GmbH verkaufte, aber für den Geschäftswert keinen Erlös vereinbarte. Es ging um die Rechtsfrage, ob Gewinnrealisierung auch bezüglich des Geschäftswertes stattfand. Der BFH hat das bejaht und zwar unter Annahme einer Betriebsaufgabe. Er hat den § 16 Abs. 3 EStG herangezogen. Dem wird entgegengehalten, es liege keine Betriebsaufgabe vor, weil die GmbH-Anteile in einem Betriebsvermögen verstrickt seien. Meines Erachtens setzt sich jedoch das Betriebsvermögen immer aus zwei Komponenten zusammen: einmal muß es dem Unternehmer gehören; zum anderen muß es dem Betrieb zu dienen bestimmt sein. Der Konnex zum Betrieb wird technisch gesehen auch dann unterbunden, wenn ein Wirtschaftsgut dem Unternehmer nicht mehr gehört. Wenn eine Einlage, wie es der BFH annimmt, zu nachträglichen Anschaffungskosten führt, muß ich erklären, wie sich die damit verbundene Aufdeckung der stillen Reserven gewinnmäßig auswirkt. Ich habe dann bei den Anschaffungskosten eine Realisierung stiller Reserven, die an sich vorher hätten besteuert werden müssen.

Sie haben mit Ihrer „Suppeneinlage“ möglicherweise die Lacher auf Ihrer Seite. Dennoch halte ich eine solche Bemerkung in dem hier interessierenden Zusammenhang für unzulässig. Da die Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG nur für steuerliche Zwecke definiert wird, darf ich nicht einmal in den Duden schauen, um zur Kenntnis zu nehmen, daß der Begriff für andere Bereiche mit einem anderen Gehalt verwendet wird. Wenn ich eine nur steuerrechtlich wirkende Definition habe, muß und darf ich mich nur mit ihr auseinandersetzen. Sie sagen, Handels- und Steuerrecht würden für Beteiligungen nur Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bewertungsgrundlagen kennen.

Ich muß Ihnen auch insoweit widersprechen: Das Steuerrecht kennt auch die Einlage als Bewertungsgrundlage. Sie wird steuerlich gesehen als ein Ersatzanschaffungs- oder -herstellungsvorgang behandelt. Die Einlage in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft führt zu einer Bewertung mit dem Teilwert. Nun werden Sie mir entgegengehalten, die Einlage sei immer nur aus der Sicht des Einlageempfängers zu sehen. Ich halte auch dies für falsch. Wir haben von Herrn Raupach gehört und das können Sie auch bei Dötsch/Eversberg/Jost/Witt nachlesen, daß bei der Ausschüttung das, was die Gesellschaft aus-

schüttet, und das, was der Gesellschafter als Beteiligungsertrag erzielt, betragsmäßig immer identisch sein muß. Dieser Grundsatz gehört zu den Grundlagen unseres Anrechnungsverfahrens. Die Einlage ist aber nur der spiegelbildliche Fall der Ausschüttung. Deshalb muß das, was Herr Raupach für die Ausschüttung gesagt hat, vice versa auch für die Einlage gelten. Ich habe also nicht nur eine Einlage aus der Sicht der Gesellschaft, sondern auch eine solche aus der Sicht des Gesellschafters. Selbst wenn der § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG primär oder vielleicht sogar ausschließlich die Empfängersicht im Auge hat, muß ich mir doch die Frage stellen, wie ich die Einlage aus der Sicht des Gesellschafters steuerlich zu behandeln habe. Wenn ich auch insoweit § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anwende, so ist dies nicht einmal eine Analogie. Die Anwendung beruht auf der Erkenntnis, daß in beiden Fällen das Gleiche gelten muß. Wenn ich beim Empfänger die Einlage mit dem Teilwert bewerte, muß ich das auch beim Einlegenden tun.

Ich habe davon gesprochen, daß die Einlage steuerlich gesehen ein Ersatzan-schaffungs- oder -herstellungsvorgang ist. Innerhalb des I. Senats wurde schon häufig über die Frage diskutiert, ob die Anteile an einer Kapitalgesellschaft angeschafft oder hergestellt werden. Es hat sich keine deutliche Meinung für die eine oder die andere Auffassung ergeben. Die deutliche Mehrheit hat schlicht gesagt, es sei üblich, von Anschaffungskosten zu sprechen. Im übrigen handelt es sich um einen rein definitorischen Streit, an dem nichts weiter hängt. So erklärt sich die Formulierung „nachträgliche Anschaffungskosten“.

Wir beide mögen unterschiedlicher Meinung sein, was die Definition der Einlage angeht. Die Einlage ist im § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG definiert. Sie gehen in meinen Augen zu weit mit Ihren Ausführungen zur Analogie. Für mich ordnet der § 8 Abs. 1 KStG die entsprechende Anwendung auch des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG an. Es ist eine Glaubensfrage, ob man bereit ist, die Verweisung auch auf den einlegenden Gesellschafter zu übertragen. Ich habe jedenfalls im Ergebnis nicht die von Ihnen angenommenen Schwierigkeiten.

*Dr. Hoffmann:*

Herr Wassermeyer, „die einlageinduzierten Anschaffungskosten“, das habe ich tatsächlich gegen Sie geschrieben oder auch so vorgetragen.

*Dr. Borggräfe:*

Herr Widmann, ich möchte mich dagegen wehren, daß Sie auf den Vergleich Inland – Ausland nicht eingegangen sind. In dem von mir gebildeten Beispiel hat die Auslandstochtergesellschaft eine Darlehensverbindlichkeit gegenüber der inländischen Mutter. Die Mutter wertberichtigt die Forderung im Jahre 01, weil die Tochter das Darlehen nicht mehr zurückzahlen kann. Wenn im Jahr



02 der Verzicht zur Sanierung kommt, dann haben Sie das Problem, das Herr Hoffmann aufgezeigt hat, auch im Verhältnis zur ausländischen Tochter.

*Dr. Widmann:*

Wir wollen nicht die Auswirkungen bei der ausländischen Tochter untersuchen.

*Dr. Borggräfe:*

Nein. Aber bei der ausländischen Tochter ist, wenn ich die Kriterien von Herrn Hoffmann anwende, eben die Bereicherung das Entscheidende.

*Dr. Widmann:*

Ja, aber sie unterliegt nicht unserem Recht.

*Dr. Borggräfe:*

Das ist sicher richtig. Die Frage geht nach den Auswirkungen der im Ausland bewirkten Einlage auf das Inland. Folge ich dem von Herrn Wassermeyer postulierten Gleichklang zwischen Ausschüttung einerseits und Einlage andererseits, würde aus der Bereicherung der Gesellschaft im Jahre 02 – z. B. in Höhe von 1 Mio. DM – die gleich hohe Aktivierung von Anschaffungskosten im Inland folgen. Tatsächlich habe ich aber im Jahr 02 keine Million mehr, die ich einlege. Trotzdem sagt mir das ausländische Recht ganz eindeutig, daß die Kapitalerhöhung in Höhe von einer Million Mark durchzuführen ist. Dieses Beispiel macht deutlich, Herr Wassermeyer, daß es die von Ihnen postulierte Verbindung zwischen „umgekehrter Ausschüttung“ und Einlage nicht gibt. Wenn die Beteiligung Reflex dessen ist, was ich eingebracht habe, die Tochtergesellschaft der Mutter nichts anderes hochgibt als die Formposition „neue Beteiligung“, dann ist aus dem Vermögen der Tochtergesellschaft nichts weggeflossen. Dann gibt es bei der Einlage dieses „umgekehrte Verhältnis“ wie bei der Ausschüttung nicht, weil bei der Ausschüttung gegenständlich von unten nach oben etwas ankommt. Bei der Einlage ist dieses wegen der neuen Anteile nicht der Fall. Herr Hoffmann hat völlig Recht, daß das Substrat der neuen Anteile nichts anderes ist als das Betriebsvermögen, das (unten) bei der Gesellschaft vorhanden ist. Nicht mehr und nicht weniger. Daher denke ich, besteht eine größere Flexibilität im betrieblichen Bereich, um die sollten wir kämpfen, wenn wir erkennen, daß aus dieser wertenden Betrachtung heraus ein Zwang zur Gewinnrealisierung nicht besteht, wenn die stillen Reserven einer Einlage in Form der Beteiligung verhaftet bleiben.

*Prof. Dr. Ruppe:*

Ich glaube, man müßte bei der Diskussion zwei Fragen auseinanderhalten, die jetzt ein bißchen vermischt wurden. Zum einen die Frage, ob aus dem deutschen Steuerrecht ableitbar ist, daß Sacheinlagen als tauschähnlicher Umsatz zu behandeln sind, und die zweite Frage: Wie sollten Sacheinlagen denn steuerpolitisch und steuersystematisch gesehen behandelt werden? Ich möchte nur zu der zweiten Frage Stellung nehmen. Wir haben in Österreich seit einigen Jahren eine explizite Vorschrift, die besagt, daß die Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften als Tausch zu behandeln sind (§ 6 Z 14 EStG). Das heißt, es kommt bei Sacheinlagen zu einem Gewinnausweis. Der heutige Vortrag und die Diskussion haben mir natürlich zu denken gegeben und ich frage mich, wie vernünftig ist diese Regelung. Ich glaube aber eigentlich nach wie vor, daß es eine vernünftige Regelung ist. Sie haben schon Recht, Herr Hoffmann, daß es im Fall der Sacheinlage nicht zu einer Gewinnrealisierung kommt, aber wir haben schon bei der Nürnberger Jahrestagung sehr deutlich den Unterschied zwischen Gewinnrealisierung und Gewinnausweis herausgearbeitet. Das Steuerrecht kennt Gewinnausweistatbestände, die gerade nicht mit der Realisierung verbunden sind, und es kennt diese Tatbestände aus gutem Grund. Ich meine, daß gerade im konkreten Fall der Grundsatz bemüht werden muß, daß es im Steuerrecht eine personelle Bindung stiller Reserven gibt. Wenn ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven in eine andere Steuerrechtssphäre übergeht, dann ist grundsätzlich ein Fall für einen Gewinnausweis gegeben, es sei denn, man hat andere überzeugende Gründe, warum man darauf verzichtet (Umwandlungsrecht usw.). Also ich glaube im Prinzip, daß es schon berechtigt ist, hier einen Gewinnausweistatbestand zu normieren und ihn dann wieder in bestimmten Fällen aus speziellen Gründen zu durchbrechen, aber ich bin nach dem, was ich gehört habe, doch davon überzeugt, daß unsere Regelung in Österreich gar nicht so schlecht ist. Sie erspart die ganze Diskussion, die hier geführt wird, ob ich über den Einlagebegriff oder über den Entnahmebegriff oder wie auch immer zu diesem Ergebnis des Gewinnausweises komme. Danke.

*Dr. Sieker:*

Ich frage Sie, Herr Dr. Hoffmann, ob nicht auch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen im Falle der Sacheinlage die stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. Wenn die stillen Reserven dann aufgedeckt werden, entsteht bei dem Gesellschafter der Gewinn. Andernfalls kann die Gesellschaft, die die Sacheinlage empfängt, die stillen Reserven dieses Vermögensgegenstandes aufdecken. Ich meine, das Gesellschaftsrecht sollte auch sicherstellen, daß die stillen Reserven jeweils dort bleiben, wo sie entstanden sind, und wenn das Vermögen übertragen wird, daß sie dann aufgedeckt werden.

*Dr. Hoffmann:*

Die stillen Reserven werden ja zunächst einmal nicht irgendwohin verlagert, sondern werden bilanzmäßig verdoppelt, wenn ich sie in eine Beteiligung einbringe. Ich sehe gar nicht, warum das so furchtbar tragisch sein soll für die Beteiligten.

*Dr. Sieker:*

Der Zugriff der Gesellschafter oder der Gläubiger des einlegenden Gesellschafters ist doch schwieriger!

*Dr. Hoffmann:*

Warum denn? Die Beteiligung als haftendes Substrat, egal wie die bewertet ist, die steht ihm ja dann zu.

*Dr. Sieker:*

Ja, aber darin können Sie ja zumindest schwieriger vollstrecken.

*Dr. Hoffmann:*

Da weiß ich nicht Bescheid. Verloren geht das jedenfalls nicht, und für die Besteuerung steht dieses wirtschaftliche Substrat zweimal zur Verfügung, einmal beim Tochterunternehmen und beim Mutterunternehmen, wo die Beteiligung drinsteckt. Die können sich alle gar nicht beklagen, die stillen Reserven lösen sich nicht in Wohlgefallen auf.

*Dr. Widmann:*

Ihre Frage war auf das Handelsrecht gerichtet. Wir müssen uns davor hüten, das mit steuerlichen Kriterien zu bewerten. Hier besteht keine Verknüpfung. Wenn Sie bei der Kapitalgesellschaft die Buchwerte ansetzen, sind Sie handelsrechtlich nicht gezwungen, das auch bei der Beteiligung zu tun. Handelsrechtlich ist umstritten, ob die stillen Reserven aufgedeckt werden können bzw. müssen.

*Prof. Dr. Thiel:*

Ich bin etwas verwundert, daß mein Verweis auf das Bewertungsgesetz als nicht richtig angesehen wurde. Wo kommt eigentlich der gemeine Wert her, den wir beim Tausch anzusetzen pflegen? Der Wertmaßstab steht nicht im Einkommensteuergesetz. Ich habe aus Ihren letzten Bemerkungen vernommen, daß Sie bei der Einlage das Wirtschaftsgut bei der Kapitalgesellschaft, die es aufnimmt, mit dem Buchwert ansetzen wollen. Da setzen Sie sich explizit

über den § 6 EStG hinweg. Dafür bräuchten Sie eine Rechtsgrundlage; denn in § 6 EStG heißt es, daß die Einlagen mit dem Teilwert anzusetzen sind. Ihr Hinweis auf die Ausnahmetatbestände des Umwandlungsteuergesetzes trägt das Ganze nicht. Die Ausnahmeregelungen sind speziell auf die Umstrukturierung von Unternehmen zugeschnitten. Wenn die Finanzverwaltung für die kapitalistische Betriebsaufspaltung einen Erlaß herausgegeben hat, wonach hier ein einzelnes Wirtschaftsgut zum Buchwert übertragen werden kann, ist das mit der Systematik des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechtes in keiner Weise zu vereinbaren und im Grunde genommen ein Sündenfall. Die Gestaltungspraxis wird das natürlich ausnutzen. Da bin ich sicher.

# Verdeckte Gewinnausschüttung

Rechtsanwalt Dr. Gerrit Frotscher, Hamburg

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Allgemeines<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die verdeckte Gewinnausschüttung im System des Körperschaftsteuerrechts</li><li>2. Zur Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Das Einkommen der Körperschaft</li><li>b) Verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommensminderung</li><li>c) Korrektur des Einkommens</li></ul></li></ul></li><li>II. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Wesensmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung</li><li>2. Die Definition des BFH</li><li>3. Zusammenfassung</li><li>4. Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Körperschaft, im Anrechnungsverfahren und bei dem Gesellschafter</li></ul></li><li>III. Verdeckte Gewinnausschüttung und Handelsrecht</li><li>IV. Gesellschaftsrechtliche Veranlassung<ul style="list-style-type: none"><li>1. Die „causa“ der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>2. Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters – Angemessenheit<ul style="list-style-type: none"><li>a) Funktion des Maßstabes des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters</li><li>b) Einbeziehung der Position des Geschäftspartners</li><li>c) Verdeckte Gewinnausschüttung als unangemessene Benachteiligung der Kapitalgesellschaft</li></ul></li><li>3. Zu den formalen Tatbestandsmerkmalen der verdeckten Gewinnausschüttung<ul style="list-style-type: none"><li>a) Die Position des BFH</li><li>b) Kritik</li><li>c) Formale Tatbestandsmerkmale und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</li></ul></li><li>4. Unüblichkeit als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung</li><li>5. Zum Wettbewerbsverbot des Gesellschafters bzw. Geschäftsführers</li><li>V. Verdeckte Gewinnausschüttung und Anrechnungsverfahren</li><li>VI. Ausblick</li></ul> |
|--|---|

## I. Allgemeines

### 1. Die verdeckte Gewinnausschüttung im System des Körperschaftsteuerrechts

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist gesetzlich nur unzureichend geregelt. In der grundlegenden Norm, § 8 Abs. 3 KStG, erscheint sie nur als ein Unterfall der Ausschüttungen und wird in einem Satz mit Ausschüttungen auf Genußrechte zusammengefaßt. In den Regelungen über das Anrechnungsver-

fahren, §§ 27 ff. KStG, erscheint der Ausdruck „Verdeckte Gewinnausschüttung“ überhaupt nicht; hier wird der Ausdruck „andere Ausschüttungen“ verwandt<sup>1</sup>, worunter nach allgemeiner Meinung auch verdeckte Gewinnausschüttungen fallen<sup>2</sup>. Der Ausdruck der „verdeckten Gewinnausschüttung“ erscheint weiter in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, wo bestimmt wird, daß unter die „sonstigen Bezüge“ im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen auch verdeckte Gewinnausschüttungen gehören. Schließlich wird die verdeckte Gewinnausschüttung, wenn auch nicht ausdrücklich erwähnt, so doch umschrieben in § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG als Leistung an Gesellschafter ohne Entgelt<sup>3</sup>. In allen Fällen enthält das Gesetz lediglich einen unbestimmten Rechtsbegriff, ohne die Tatbestandsvoraussetzungen im einzelnen zu regeln<sup>4</sup>.

Diese anscheinend geringe Beachtung, die der Gesetzgeber der verdeckten Gewinnausschüttung schenkt, kontrastiert auffallend mit der großen praktischen Bedeutung dieses Rechtsinstituts. Wie die Vielzahl der höchstrichterlichen Urteile zeigt, steht die verdeckte Gewinnausschüttung im Brennpunkt der Auseinandersetzungen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen im Bereich des Körperschaftsteuerrechts. Die bei der Einführung des Anrechnungsverfahrens geäußerte Erwartung, die verdeckte Gewinnausschüttung werde ihre Bedeutung verlieren, hat sich nicht erfüllt. Dafür sind mehrere Gründe maßgeblich:

- Die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung entscheidet nicht nur, ob ein Einkommen bei dem Gesellschafter oder bei der Kapitalgesellschaft zu versteuern ist<sup>5</sup>, sondern, ob überhaupt ein Einkommen zu versteuern ist.
- Bei der nicht abgeflossenen verdeckten Gewinnausschüttung (z.B. Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer) greift das Anrechnungsverfahren (noch) nicht ein.

1 Dies hat den BFH (erstmalig in dem Ur. v. 20. 8. 1986 – I R 87/83, BStBl. II 1987, 75; vgl. Fn. 100) dazu veranlaßt, einen begrifflichen Unterschied zu sehen. Vgl. hierzu Abschn. V.

2 Vgl. *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. vGA zu § 8 Anm. 121; zu § 27 Anm. 90; *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, KStG, zu § 27 Anm. 176; zur Einbeziehung der vGA in das Anrechnungsverfahren vgl. unten Abschn. V.

3 Die umsatzsteuerliche Behandlung der vGA wird im folgenden nicht weiter erörtert.

4 Vgl. *Wassermeyer*, DB 1994, 1105.

5 Ginge es nur um diese Frage, könnte dem Vorschlag von *Pezzler*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 12 ff., gefolgt werden, von der Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft abzusehen und nur den Zufluß bei dem Gesellschafter zu erfassen. Die vGA hat aber weiterreichendere Folgen. Gegen den Vorschlag von *Pezzler* auch BFH-Beschl. v. 24. 3. 1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, 508; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113, 1117.

- Da zur Finanzierung der verdeckten Gewinnausschüttung mehr Eigenkapital benötigt wird, als der Zugang an voll belastetem Eigenkapital durch die verdeckte Gewinnausschüttung beträgt, können sich Steuererhöhungen auf Grund der Finanzierung im EK ergeben.
- Bei der Beteiligung nicht anrechnungsberechtigter Gesellschafter führt das Anrechnungsverfahren nicht zur Entlastung.
- Die verdeckte Gewinnausschüttung hat Auswirkungen auf Gewerbe- und Umsatzsteuer.

Angesichts des Schweigens des Gesetzgebers hat es die Rechtsprechung übernommen, diese Lücke zu füllen und den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung zu konkretisieren.

Diese Aufgabe, die Konkretisierung des Tatbestandes der verdeckten Gewinnausschüttung, hat zu einer Vielzahl von z. T. grundlegenden BFH-Urteilen geführt. Dabei ist es immer wieder zu Änderungen in der Formulierung des Tatbestandes oder in der Lösung wichtiger Einzelfragen gekommen. Dies hat sich auch in letzter Zeit fortgesetzt; in den letzten Monaten hat der BFH eine Reihe von Entscheidungen erlassen, denen wichtige, z. T. grundlegende Bedeutung zukommt. Diese Urteile stehen im Mittelpunkt der folgenden Ausführungen.

## 2. Zur Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung

Bei der verdeckten Gewinnausschüttung sind drei Ebenen zu unterscheiden, die jeweils ihre eigene Systematik aufweisen:

- Einkommensermittlung der Körperschaft
- körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren
- Gesellschafter.

### a) Das Einkommen der Körperschaft

Das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung wird vom Gesetz in § 8 Abs. 3 KStG in den Zusammenhang mit der Einkommensermittlung der Körperschaft gestellt. § 8 Abs. 3 KStG bestimmt, daß das Einkommen durch Ausschüttungen, und auch durch verdeckte Ausschüttungen, nicht vermindert werden darf. Da somit der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung auf den des „Einkommens“ verweist, ist vorab dieser Begriff zu klären. Da § 8 Abs. 1 KStG für den Begriff des Einkommens die Vorschriften des Einkommensteuerrechts für anwendbar erklärt, scheint insoweit Übereinstimmung zwischen Körperschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht vorzuliegen. Diese Übereinstimmung besteht weitgehend, aber nicht vollständig, insbesondere in systematischer Hinsicht besteht ein wesentlicher Unterschied.

Der einkommensteuerliche Einkommensbegriff ist geprägt von dem Grundsatz, daß, ausgehend von dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die Einkommensverwendung besteuert werden soll. Ausgaben zur Einkommenserzielung werden als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen und vermindern daher bereits die Einkünfte. Ausgaben im Bereich der Einkommenserzielung sind Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und vermindern daher den dem Steuerzugriff unterliegenden Vermögenszuwachs. Ausgaben im Bereich der Einkommensverwendung mindern das Einkommen dagegen nicht. Innerhalb der Einkommensverwendung ist zu unterscheiden zwischen disponiblen und nicht disponiblen Einkommen<sup>6</sup>. Disponibel, und daher das Objekt des Steuerzugriffs, ist nur derjenige Teil der Einkünfte, der zur Lebensgestaltung frei zur Verfügung steht. Beträge, die zur Existenzsicherung dienen oder positivrechtlich hierzu gezählt werden (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge), sind nicht disponibel in diesem Sinne und daher dem Steuerzugriff entzogen.

Bei Körperschaften, bei denen grundsätzlich eine private Sphäre fehlt, ist zwar die Unterscheidung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung, nicht aber die hieran weiter anschließende Unterteilung in disponibles und nicht disponibles Einkommen anwendbar. Ein steuerlich freizustellendes „Existenzminimum“ ist bei Körperschaften nicht denkbar. Steuerlich absetzbare Ausgaben sind nur im Bereich der Einkommenserzielung möglich; das gilt auch für solche Ausgaben, die bei einer natürlichen Person als Einkommensverwendung angesehen würden (z. B. Spenden). Ausgaben einer Kapitalgesellschaft sind daher dem Grunde nach immer Betriebsausgaben; sie sind bei der Einkommensermittlung abzugsfähig, wenn nicht positivrechtlich ihre Nichtabzugsfähigkeit angeordnet ist.

Somit wird der Bereich, der bei Körperschaften dem Steuerzugriff unterliegt, als der gesamte Bereich der Einkommensverwendung umschrieben, d. h. alles, was nicht zum Bereich der Einkommenserzielung gehört, ist Einkommensverwendung und damit steuerbar. Das Einkommen, das der Körperschaftsteuer unterliegt, erweist sich damit als derjenige Betrag, der der Körperschaft aus steuerbarer und steuerpflichtiger Einkommenserzielung zur Einkommensverwendung zur Verfügung steht. Einkommensverwendung wiederum kann bei Körperschaften nur in drei Formen vorliegen:

- Deckung der steuerlich nicht abziehbaren Ausgaben;
- Übertragung von Vermögen auf die Anteilseigner,
- Nutzung des Vermögens bei der Körperschaft selbst, d. h. Bildung offener Rücklagen (Thesaurierung).

6 Hierzu *Kirchhoff/Söhn*, EStG, zu § 2 Anm. A11; vgl. auch BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/87, 1335/78, 1104/79, 363/80 – BStBl. II 1987, 717.



Für das Thema der verdeckten Gewinnausschüttung kann dabei die Deckung der nicht abzugsfähigen Ausgaben außer Betracht bleiben.

### *b) Verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommensminderung*

§ 8 Abs. 3 KStG spricht diese Zusammenhänge zwar in ausreichender Weise, aber doch unvollkommen an. Genauer müßte diese Vorschrift formulieren, daß Einkommensverwendung, d. h. Übertragung auf den Anteilseigner und Thesaurierung, die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nicht mindern dürfen.

Von den beiden hier interessierenden Formen der Einkommensverwendung, Übertragung von Vermögen an die Anteilsinhaber und Rücklagenbildung, läßt sich die Übertragung von Vermögen an die Anteilsinhaber in mehrere Einzelgruppen unterteilen, z. B.:

- offene Gewinnausschüttung
- verdeckte Gewinnausschüttung
- Auskehrung auf beteiligungsähnliche Genußrechte
- Liquidationsauskehrungen
- bestimmte Kapitalherabsetzungen.

Bei der Einkommensverwendung durch Rücklagenbildung lassen sich nur zwei Gruppen unterscheiden:

- offene Rücklagenbildung
- Rücklagenbildung durch verdeckte Gewinnausschüttung (z. B. überhöhte Pensionsrückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer).

Auffällig ist, daß die verdeckte Gewinnausschüttung in beiden Gruppen vortreten ist. Tatsächlich ergibt sich hieraus, daß der Ausdruck „verdeckte Gewinnausschüttung“ irreführend ist. Das Merkmal „verdeckt“ beschreibt dabei den Tatbestand richtig, weil die hier in Frage stehenden Sachverhalte in einem zivilrechtlichen Gewand erscheinen, das den wahren Sachverhalt „verdeckt“. Der Ausdruck „Gewinnausschüttung“ ist aber falsch. Einmal handelt es sich nicht um „Gewinn“. Der Ausdruck „Gewinn“ schließt auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes an die Handelsbilanz an. Die der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde liegenden Sachverhalte können zivilrechtlich aber durchaus wirksam sein und daher eine Belastung der Kapitalgesellschaft darstellen<sup>7</sup>; damit führen sie weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz zu „Bilanzgewinn“. Auch der Ausdruck „Ausschüttung“ ist nicht immer pas-

<sup>7</sup> Vgl. im einzelnen unten Abschn. III. Zur hiermit zusammenhängenden Frage der Korrektur der vGA innerhalb oder außerhalb der Bilanz vgl. Abschn. I.2.c).

send<sup>8</sup>. Tatsächlich handelt es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern um verdeckte Einkommensverwendung<sup>9</sup>, die bestehen kann in einer verdeckten Übertragung von Vermögen an den Gesellschafter oder in einer Bildung verdeckter steuerlicher (nicht notwendig auch handelsrechtlicher) Rücklagen<sup>10</sup>.

Die Auffassung der verdeckten „Gewinnausschüttung“ als verdeckter Einkommensverwendung vermeidet die Schwierigkeit, die sonst bei einer verhinderten Vermögensmehrung auftreten würde. Eine verhinderte Vermögensmehrung führt nicht zu einem Gewinn der Körperschaft; wenn kein Gewinn vorliegt, kann es sich auch nicht um eine Gewinn-„ausschüttung“ handeln. Die Konstruktion als „verdeckte Gewinnausschüttung“ führt dann zwangsläufig dazu, daß eine (fiktive) Vermögensmehrung angenommen werden muß, die in der gleichen logischen Sekunde des Entstehens des Gewinns im Wege der (fiktiven) Ausschüttung wieder abfließt. Das wäre eine Rückkehr zu der überwundenen Fiktionstheorie<sup>11</sup>; für die Annahme dieser Fiktionen fehlt die Rechtsgrundlage. Die Auffassung von der verdeckten Gewinnausschüttung als „verdeckter Einkommensverwendung“ vermeidet diese Schwierigkeiten.

### c) Korrektur des Einkommens

Aus diesen Überlegungen ergibt sich auch die Antwort auf die Frage, ob die verdeckte Gewinnausschüttung innerhalb oder außerhalb der Bilanz zu korrigieren ist.

In dieser Frage stehen sich zwei Auffassungen gegenüber. Eine weit verbreitete Auffassung in der Literatur<sup>12</sup> sieht in § 8 Abs. 3 KStG eine Bilanzierungsvor-

8 Beispiele sind die nicht abgeflossenen vGA (überhöhte Pensionsrückstellung für den Gesellschafter-Geschäftsführer) sowie die vGA auf Grund einer verhinderten Vermögensmehrung.

9 Faßt man die vGA als „verdeckte Einkommensverwendung“ auf, ergibt sich auch zwanglos die Lösung der Frage, ob auch Körperschaften ohne Gewinneinkünfte (d. h. mit Überschußbeinkünften) verdeckte Gewinnausschüttungen vornehmen können; vgl. hierzu *Wassermeyer*, DB 1987, 1113, 1116. Bei diesen Körperschaften kann jedenfalls „verdeckte Einkommensverwendung“ vorliegen. Vgl. auch BFH-Urt. v. 13. 11. 1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429 zum Verein; Urt. v. 9. 8. 1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237 zum Betrieb gewerblicher Art.

10 Zum Teil wird die Regelung der vGA mit § 12 EStG verglichen; vgl. *Lange*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 6. Aufl. 1993, Rdn. 4; *Wassermeyer*, DB 1994, 1105. Dieser Vergleich ist m. E. irreführend, da er nicht berücksichtigt, daß es nicht um die Abgrenzung von Betriebs- und Privatsphäre derselben Person geht.

11 Die Fiktionstheorie wurde vertreten von BFH-Urt. v. 14. 8. 1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; vgl. hierzu *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. vGA zu § 8 Anm. 96.

12 *Wassermeyer*, DB 1987, 1113; *ders.*, FR 1989, 218; *ders.*, DStR 1990, 549; *Meyer-Sivers*, DStR 1990, 543; *Quantschnigg*, in: *Doralt*, Probleme des Bilanzsteuerrechts,

schrift mit der Folge, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung innerhalb der Steuerbilanz zu korrigieren ist und damit den Steuerbilanzgewinn erhöht. Die Gegenmeinung<sup>13</sup> nimmt die erforderlichen Korrekturen außerhalb der Bilanz bei der Einkommensermittlung vor<sup>14</sup>.

Schon der Gesetzestext in § 8 Abs. 3 KStG deutet auf eine Vorschrift im Rahmen der Einkommensermittlung, nicht auf eine Bilanzierungsvorschrift hin. Es geht nicht um eine Korrektur der Bilanz, sondern eine Hinzurechnung im Rahmen der Einkommensermittlung. Das wesentliche Argument gegen die Einordnung des § 8 Abs. 3 KStG als Bilanzierungsvorschrift liegt aber im Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. In den meisten Fällen ist eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH handelsrechtlich wirksam, weil das Stammkapital nach § 30 GmbHG nicht angegriffen wird. Handelsrechtlich liegt also eine Betriebsausgabe bzw. Rückstellung vor. Hiervon abzuweichen, d. h. die Betriebsausgabe als Gewinn anzusehen und die Rückstellung als Rücklage, stellt eine Abweichung von dem Maßgeblichkeitsgrundsatz dar und bedarf einer Rechtsgrundlage. Die Ansicht, die § 8 Abs. 3 KStG als Bilanzierungsvorschrift ansieht, nimmt als diese Rechtsgrundlage die Regelung in § 4 Abs. 1 EStG über die Entnahme in analoger Anwendung an. Eine Analogie ist aber nicht möglich, da die Strukturen der beiden Fälle nicht gleichartig sind. Die Entnahme dient der Abgrenzung zweier Ver-

---

DStJG Bd. 14, S. 47; auch FG Münster Urt. v. 18. 8. 1993 – 9 K 6003/91 K, EFG 1994, 124.

13 Z. B. Maas, StVj 1990, 42, 48; Winter, DStZ 1987, 269; Froscher/Maas, KStG, Anh. vGA zu § 8, Anm. 100.

14 Praktische Bedeutung hat die Frage, wenn die Veranlagungen der Jahre, in denen Zuführungen zu der Rückstellung (vGA) vorgenommen wurden, nicht mehr geändert werden können. Bildet die überhöhte Rückstellung keinen zulässigen Bilanzansatz, hat also eine Korrektur in der Bilanz zu erfolgen, kann der gesamte überhöhte Rückstellungsbetrag in der ersten noch „offenen“ Bilanz aufgelöst und damit steuerlich erfaßt werden. Hat die Korrektur dagegen außerbilanzlich bei der Einkommensermittlung zu erfolgen, können verdeckte Gewinnausschüttungen in Veranlagungszeiträumen, deren Veranlagungen nicht mehr geändert werden können, nicht mehr erfaßt werden; die überhöhte Zuführung zu den Rückstellungen bleibt insoweit also steuerwirksam. Vgl. hierzu BFH-Urt. v. 29. 6. 1994 – I R 137/93, BFHE 175, 347; Fiedler, BB 1995, 1341. Dagegen hat diese Frage keine Bedeutung für die Gewerbesteuer. Zwar unterliegt der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG der „Gewinn aus Gewerbebetrieb“; damit ist aber nicht unbedingt der Bilanzgewinn gemeint. Es unterliegt keinem Zweifel, daß auch nicht abzugsfähige Ausgaben der Gewerbesteuer unterliegen; diese sind aber unter keinem Gesichtspunkt „Gewinn“. Die Anknüpfung des Gewerbeertrags an den Gewinn verbietet also nicht, auch Elemente der Gewerbesteuer zu unterwerfen, die nicht Gewinnbestandteil sind; insoweit ist § 7 GewStG erweiternd auszulegen. Dann hindert die außerbilanzielle Hinzurechnung der vGA bei der Einkommensermittlung (anstelle einer Korrektur innerhalb der Bilanz) aber auch nicht ihre Erfassung im Gewerbeertrag.

mögenssphären (betriebliche und private) des gleichen Rechtssubjekts, bei der verdeckten Gewinnausschüttung handelt es sich aber um jeweils die Vermögenssphäre zweier verschiedener Rechtssubjekte. Die Anwendung der Entnahmevorschriften verstößt also gegen den Grundsatz der Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft. Bei der natürlichen Person ändert die Entnahme nichts daran, daß es sich um Vermögen der gleichen natürlichen Person handelt, nur einmal um Betriebsvermögen, das andere Mal um Privatvermögen. Die Anwendung der Regelungen über die Entnahme auf Körperschaften würde demgegenüber zu einer Änderung der Vermögenszuordnung führen. Das sprengt den Rahmen einer Analogie.

Besonders deutlich wird dies in den Fällen der nicht abgeflossenen verdeckten Gewinnausschüttung (Bildung einer Rückstellung für den Gesellschafter-Geschäftsführer). Wenn die Pensionszusage überhöht und die Zuführung zu der Rückstellung eine verdeckte Gewinnausschüttung war, kann es sich doch um eine handelsrechtlich wirksame Zusage handeln. Als Folge besteht zivilrechtlich eine Verpflichtung der Kapitalgesellschaft, die in der Handelsbilanz, und wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit dann auch in der Steuerbilanz, als Rückstellung auszuweisen ist. Eine Umqualifizierung in eine Rücklage würde zu einem falschen Bilanzbild führen<sup>15</sup>. Besonders deutlich wird dies in Fällen, in denen vor Eintritt des Pensionsfalles die Anteile an einen Dritten verkauft werden. In diesem Fall kann kein Zweifel daran bestehen, daß es sich bei der weiter bestehenden Pensionszusage um eine Belastung, bei der Rückstellung um Fremdkapital handelt<sup>16</sup>.

Die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt also außerhalb der Bilanz. Ausgehend von dem Steuerbilanzgewinn werden außerhalb der Bilanz die steuerpflichtigen Einkünfte, und hieran anschließend das zu besteuernde Einkommen, ermittelt. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt nur für die Steuerbilanz, nicht für die Ermittlung der Einkünfte. Auf der Ebene der Einkunftermittlung führt die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung zu den Einkünften also nicht zu einem Verstoß gegen den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Insoweit wird die verdeckte Gewinnausschüttung vergleichbar mit den nicht abzugsfähigen Ausgaben des § 4 Abs. 5 EStG behandelt; es handelt sich

15 Im Ergebnis ebenso BFH-Urt. v. 29. 6. 1994 – I R 137/93, BFHE 175, 347; vgl. auch BFH-Urt. v. 29. 6. 1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952. Ich folge dem BFH insoweit nicht, als er die passivierte Verbindlichkeit als „Ausschüttungsverbindlichkeit“ einordnet. Auch dies würde einen Verstoß gegen die Maßgeblichkeit bedeuten, da handelsrechtlich keine Ausschüttungsverbindlichkeit besteht.

16 Eine andere Frage ist es, wie die Pensionszahlung an den früheren Gesellschafter behandelt wird; es kann sich durchaus um eine „sonstige Ausschüttung“ handeln, die die Folgen des Anrechnungsverfahrens hervorruft.

um Betriebsausgaben, die aber wegen besonderer Vorschriften die steuerlichen Einkünfte nicht mindern dürfen.

Auch die Fälle, in denen die verdeckte Gewinnausschüttung auch handelsrechtlich unzulässig ist, z. B. wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Erhaltung des Stammkapitals, § 30 GmbHG, erfordern steuerlich keine andere Behandlung. Handelsrechtlich ist die Auskehrung des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens unwirksam, es besteht also ein Rückforderungsanspruch. Wird dieser Rückforderungsanspruch in der Handelsbilanz aktiviert, erfolgt eine Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung in der Handelsbilanz (Vermögensmehrung durch Aktivierung des Rückforderungsanspruchs). Wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz erfolgt in der Steuerbilanz die gleiche Aktivierung. Die Einstellung des Rückforderungsanspruches in die Steuerbilanz hat in der Steuerbilanz aber einen anderen Charakter als die Darstellung desselben Vorgangs in der Handelsbilanz. Steuerlich handelt es sich bei der Aktivierung des Rückforderungsanspruches um „Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung“ und damit um Einlage<sup>17</sup>. Bei der Ermittlung der steuerlichen Einkünfte ist die Bilanzgewinnerhöhung daher steuerlich als Einlage zu qualifizieren, und damit aus den steuerlichen Einkünften auszuschneiden. Im Ergebnis bleibt es daher bei der außerbilanzlichen Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung.

## II. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

### 1. Wesensmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung gehört systematisch in den Bereich der Abgrenzung der Einkommensverwendung von der Einkommenserzielung. Einkommenserzielung erfolgt durch Teilnahme am Marktgeschehen<sup>18</sup>. Einkommen durch Teilnahme am Marktgeschehen wird durch Umschlag von Gütern und Leistungen erzielt; für diesen Umschlag stehen rechtlich die schuldrechtlichen Rechtsinstitute zur Verfügung. Einkommenserzielung beruht damit regelmäßig auf schuldrechtlicher Grundlage. Einkommensverwendung ist, neben Bildung von Rücklagen, Vermögensübertragung auf den Gesellschafter, und erfolgt auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage<sup>19</sup>.

17 Vgl. BFH-Urt. v. 29. 4. 1987 – I R 176/83, BStBl. 1987 II, 733; Urt. v. 13. 9. 1989 – I R 41/86, BStBl. 1989 II, 1029; Urt. v. 10. 3. 1993 – I R 51/92, BStBl. 1993 II, 635; Urt. v. 3. 8. 1993 – VIII R 82/91, BStBl. 1994 II, 561; Abschn. 31 Abs. 9 KStR; vgl. auch *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. vGA zu § 8, Anm. 219 m. w. N.

18 Vgl. *Ruppe*, in: DStJG Bd. 1, 7 ff.

19 Gleiche Überlegungen gelten für die Abgrenzung der verdeckten Einlage von steuerpflichtigen Gewinnen.

Für das Verständnis der verdeckten Gewinnausschüttung ist dieser Dualismus zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung grundlegend. Einkommenserzielung ist Teilnahme am Marktgeschehen aus betrieblichen Gründen durch Handeln in schuldrechtlichen Formen; dies kann auch durch Leistungsbeziehungen mit Gesellschaftern erfolgen. Einkommensverwendung ist Handeln außerhalb des Marktes, aus gesellschaftlichen Gründen und in gesellschaftsrechtlichen, korporationsrechtlichen Formen<sup>20</sup>.

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist dadurch gekennzeichnet, daß sie diese, theoretisch klare, Grenzlinie mißachtet. Sie ist ein Vorgang aus gesellschaftlicher Motivation (Bereich der Einkommensverwendung), bedient sich aber schuldrechtlicher Formen, d. h. bedient sich Mitteln aus dem Bereich der Einkommenserzielung. Sie ist ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang, der sich, eben weil er gesellschaftsrechtlicher Vorgang ist, seiner Natur und seinem Gehalt nach außerhalb des Marktgeschehens abspielt. Bei diesem Vorgang werden jedoch schuldrechtliche Mittel verwandt und damit der Anschein erweckt, daß es sich um Teilnahme am Marktgeschehen handelt.

In der Regel sind gesellschaftsrechtlich veranlaßte Vorgänge als solche zu erkennen, da die Art ihrer Veranlassung offenkundig ist (z. B. auf Gewinnverteilungsbeschluß beruhende Gewinnausschüttung). Lassen gesellschaftsrechtlich veranlaßte Vermögensänderungen ihren gesellschaftsrechtlichen Charakter nicht offen erkennen, entweder, weil die Beteiligten diesen gesellschaftsrechtlichen Charakter selbst verkannt haben oder weil sie ihn verbergen wollten, fallen diese Vorgänge in den Bereich der „verdeckten“ Vorgänge, also der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage.

## 2. Die Definition des BFH

Der BFH<sup>21</sup> definiert die verdeckte Gewinnausschüttung als

„bei dem Körperschaftsteuersubjekt eintretende Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht“.

Diese Definition ist zwar als abstrakte Beschreibung der zugrunde liegenden Sachverhalte durchaus geeignet, doch für die theoretische Abgrenzung der verdeckten Gewinnausschüttung von anderen Instituten läßt sie Wünsche offen. Eine Definition sollte die wesentlichen Merkmale des Vorgangs erfassen

<sup>20</sup> Beispiel: Der Gewinnausschüttungsbeschluß ist ein korporationsrechtlicher Akt, keine schuldrechtliche Leistungsbeziehung.

<sup>21</sup> Seit BFH-Urt. v. 22. 2. 1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475 ständige Rechtsprechung; vgl. *Wassermeyer*, GmbHR 1989, 298.

und eine klare Abgrenzung zu anders strukturierten Vorgängen bieten. Hier weist die vom BFH gebrauchte Definition Defizite auf:

Die verdeckte Gewinnausschüttung wird nicht ausreichend von anderen Instituten, die mit der verdeckten Gewinnausschüttung nichts zu tun haben, abgegrenzt. Im Grunde werden von der Definition des BFH alle Vermögensübertragungen auf den Gesellschafter erfaßt, mit Ausnahme der offenen Gewinnausschüttung und der Kapitalherabsetzung („sich auf das Einkommen auswirkt“). Unter die Definition fallen damit auch so verschiedene Vorgänge wie Liquidationsauskehrungen, Ausschüttungen auf beteiligungsähnliche Genußrechte, organschaftliche Gewinnabführungen, Ausgleichszahlungen und eben auch verdeckte Gewinnausschüttungen<sup>22</sup>. Eine Definition, die in Tatbestand und Rechtsfolge so unterschiedliche Vorgänge zusammenfaßt, ist dogmatisch nicht hilfreich<sup>23</sup>.

Der Begriff der „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ ist zu abstrakt; er enthält zwar die Finalität des Vorganges, dies aber nur in verborgener Form. Vermögensminderung „aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung“ ist immer zweckgerichtet, d. h. sie zielt auf etwas, sie ist final. Dieser Zweck liegt darin, den Gesellschafter zu begünstigen; die verdeckte Gewinnausschüttung ist eine Handlung, die final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtet ist<sup>24</sup>. Das Ziel der verdeckten Gewinnausschüttung ist also immer (direkt oder indirekt) Vermögensübertragung auf den Gesellschafter. Dies läßt sich aus dem Begriff der „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ zwar herauslesen, ist aber doch mehr verborgen als klargestellt. In der Praxis ist die Frage, wann eine „gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ vorliegt, die entscheidende Frage. Dieser Aspekt bildet daher einen Schwerpunkt der folgenden Ausführungen.

22 In dieser Hinsicht weist die neue Definition des BFH das gleiche Defizit auf wie frühere Definitionsversuche. Danach wurde die vGA gleichgesetzt mit einer Gewinnausschüttung, die nicht auf einem den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht; die Rechtsprechung mußte dann weiter unterscheiden zwischen „verdeckten“ und „verschleierte“ Gewinnausschüttungen (vgl. etwa BFH-Urt. v. 20. 10. 1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126).

23 Zum Vergleich: eine ähnliche Situation besteht im Anrechnungsverfahren, das alle diese Vorgänge unter dem Begriff der „anderen Ausschüttungen“ zusammenfaßt. Hier ist das sinnvoll, da es nur um die Frage geht, zu welchem Zeitpunkt die Ausschüttung an dem Anrechnungsverfahren teilnimmt; die Regelung hängt nur davon ab, ob ein Gewinnverteilungsbeschluß gefaßt wurde oder nicht. Im Bereich des Anrechnungsverfahrens ist eine weitere Unterteilung der „anderen Ausschüttungen“ nicht notwendig, weil die Behandlung (im Rahmen des Anrechnungsverfahrens) nicht differenziert.

24 Begünstigung des Gesellschafters kann auch mittelbar durch Begünstigung von nahestehenden Personen erfolgen.

Auch das eigentliche Wesensmerkmal des Vorgangs, das ihn von anderen gesellschaftsrechtlichen Vorgängen unterscheidet, ist, wenn überhaupt, nur mittelbar angesprochen. Dieses Wesensmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung besteht darin, daß der Dualismus zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung in der konkreten Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht berücksichtigt wird, daß vielmehr eine Vermischung dieser beiden Bereiche erfolgt (Einkommensverwendung mit schuldrechtlichen Mitteln, d. h. in Formen der Einkommenserzielung). Statt die korporationsrechtlichen Grundlagen offenzulegen, wird eine Teilnahme am Marktgeschehen vorgetäuscht. Das ist das Element des „Verdecktseins“ in der verdeckten Gewinnausschüttung, also der Umstand, daß die gesellschaftsrechtliche Veranlassung (die Einkommensverwendung) verdeckt ist durch eine (angebliche) Veranlassung, die schuldrechtliche oder betriebliche Veranlassung (Einkommenserzielung). Dies hatte die ältere Definition des BFH<sup>25</sup> m. E. klarer zum Ausdruck gebracht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung lag danach vor, wenn den Gesellschaftern Gewinn in einer Form zugeführt wird, in der er nicht als Gewinn erscheint, sondern unter einer anderen Bezeichnung verborgen ist. Diese Definition ist zwar in bestimmten Teilen mangelhaft („Gewinn“; „zugeführt wird“), und es ist insoweit zu begrüßen, daß der BFH sie aufgegeben hat. In der Einbeziehung des „Verdecktseins“ in die Definition lag aber ein Vorteil, den der BFH in seiner neuen Definition zu Unrecht nicht übernommen hat. In der jetzigen Definition läßt sich das Merkmal des „Verdecktseins“ allenfalls aus dem Merkmal „auf das Einkommen auswirkt“ herauslesen, weil sich schuldrechtliche Vorgänge im Bereich des Marktgeschehens auf das Einkommen auswirken. Zur Klärung trägt diese versteckte Beziehung aber nicht bei.

### 3. Zusammenfassung

Zusammenfassend enthält der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung also folgende Elemente:

Es muß eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft eingetreten sein.

Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muß gesellschaftsrechtlich veranlaßt sein. Das ist der Fall, wenn der Vorgang, der zu der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung geführt hat, final auf eine Begünstigung des Gesellschafters (in seiner Eigenschaft als Gesellschafter) gerichtet war.

<sup>25</sup> BFH-Urt. v. 7. 12. 1983 – I R 70/77, BStBl. II 1984, 384.



Der Vorgang, der zu der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung geführt hat, muß die gesellschaftsrechtliche Veranlassung unter einer anderen Veranlassung (regelmäßig einer betrieblichen/schuldrechtlichen Veranlassung) verbergen und damit eine Teilnahme am Marktgeschehen vortäuschen.

Der Vorgang, der zu der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung geführt hat, muß zu einer Minderung des Einkommens geführt haben.

Der Vorgang, der zu der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung geführt hat, darf nicht in Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen (dies Merkmal ist überflüssig, wenn das Merkmal des „Verdecktseins“ berücksichtigt wird).

Nicht zum Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung gehört dagegen:

Es ist nicht auf eine Gewinnminderung oder verhinderte Gewinnerhöhung abzustellen<sup>26</sup>.

Es ist ohne Bedeutung, ob der Gesellschafter tatsächlich bereichert wird. Das ist zwar regelmäßig der Fall (Zufluß, Pensionsanspruch), ist aber nicht Voraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Körperschaft.

#### **4. Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Körperschaft, im Anrechnungsverfahren und bei dem Gesellschafter**

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören verdeckte Gewinnausschüttungen bei dem Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei dieser Vorschrift handelt es sich nur um eine Klarstellung; auch ohne diese Regelung wären die verdeckten Gewinnausschüttungen unter die „sonstigen Bezüge“ nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu subsumieren gewesen.

Auch für verdeckte Gewinnausschüttungen gilt die Subsidiaritätsklausel in § 20 Abs. 3 EStG; die Zuordnung der verdeckten Gewinnausschüttung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ist also vorrangig.

Begrifflich bestehen enge Zusammenhänge zwischen der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 KStG (Ebene der Körperschaft) und der ver-

<sup>26</sup> Beispiel: Nach § 8b Abs. 2 KStG bleiben Veräußerungsgewinne bei bestimmten ausländischen Beteiligungen bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Wenn eine solche Beteiligung unter Preis an einen Gesellschafter veräußert wird, ist dies sicherlich eine unterlassene Gewinnerhöhung; es kann jedoch keine vGA vorliegen, weil der Gewinn ohnehin nicht zum Einkommen gehört und daher keine unterlassene Einkommenserhöhung vorliegt. Die gegenteilige Ansicht in Abschn. 41 Abs. 5 S. 5 KStR ist rechtlich unhaltbar.

deckten Gewinnausschüttung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Ebene des Gesellschafters). Ausgehend von der hier vertretenen Auffassung der verdeckten Gewinnausschüttung als final auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Maßnahme der Kapitalgesellschaft ist dies auch unmittelbar einsichtig. Die auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Maßnahme der Kapitalgesellschaft führt, über das „Scharnier“ des Anrechnungsverfahrens, zur tatsächlichen Begünstigung des Gesellschafters, und damit bei ihm zu steuerpflichtigen Einkünften.

Diese Zusammenhänge sind jedoch nicht so zu verstehen, als ob vollständige Identität bestehe. Es handelt sich um einen Prozeß über drei Stufen (Einkommenszurechnung bei der Körperschaft, Anrechnungsverfahren, Einkünfte des Gesellschafters). Jede dieser drei Stufen unterliegt eigenen Regelungen und eigenen Rechtsfolgen; der Prozeß kann auf jeder dieser Stufen abbrechen. Das darf jedoch nicht den Blick dafür versperren, daß es sich im Sachverhalt um denselben Vorgang handelt, der diese drei Stufen durchläuft. Im einzelnen lassen sich folgende Grundsätze entwickeln:

Ausgangspunkt ist immer die Ebene der Körperschaft, d. h. ohne eine auf Begünstigung des Gesellschafters zielende Handlung auf der Ebene der Körperschaft kann es keine Auswirkungen im Anrechnungsverfahren und keine Einkünfte bei dem Gesellschafter geben<sup>27</sup>.

Umgekehrt läßt sich jedoch nicht sagen, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommenszurechnung bei der Kapitalgesellschaft immer auch zu einem Zufluß von Einkünften bei dem Gesellschafter führen muß. An den Schnittstellen zwischen den jeweiligen Stufen kann es zu Unterbrechungen kommen. So kann eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft vorliegen, ohne daß das Anrechnungsverfahren eingreift oder Einkünfte bei dem Gesellschafter zu erfassen sind<sup>28</sup>. Es kann sich hierbei um eine bloße zeitliche Verschiebung handeln (der Rückstellungsbetrag wird später ausgezahlt) oder um einen „Abbruch“ des Prozesses auf dieser Stufe<sup>29</sup>. Auch zwischen der Ebene des Anrechnungsverfahrens und der Ebene des Gesellschafters sind Verwerfungen denkbar, indem die bei der Kapitalgesellschaft abge-

27 Diese Handlung wird i. d. R. zu einer Einkommenserhöhung bei der Körperschaft führen, muß dies aber nicht, wenn die Handlung der Körperschaft nicht das Einkommen gemindert hat. Zu Beispielen vgl. *Wassermeyer*, GmbH R 1989, 298.

28 Beispiel: Nicht abgeflossene vGA (Pensionsrückstellung für den Gesellschafter-Geschäftsführer).

29 Beispiel: Der Rückstellungsbetrag wird, etwa wegen Todes des Berechtigten, nicht ausgezahlt (m. E. liegt insoweit bei der Kapitalgesellschaft Einlage vor); das für den Gesellschafter angeschaffte Geschenk geht durch Zufall unter; Fälle in denen der Vorteil bei dem Berechtigten nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen kann, vgl. hierzu BFH-Urt. v. 9. 8. 1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237.

flossene verdeckte Gewinnausschüttung (Eingreifen des Anrechnungsverfahrens) bei dem Gesellschafter nicht ankommt (kein Zufluß von Einkünften)<sup>30</sup>.

Festzuhalten ist also, daß der gleiche Vorgang (final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Maßnahme der Kapitalgesellschaft) durch drei verschiedene Stufen zu einer Begünstigung des Gesellschafters führt. Jede dieser drei Stufen unterliegt eigenen Regeln, die unterschiedliche Rechtsfolgen auslösen. Diese Regeln und diese Rechtsfolgen auf den jeweiligen Stufen sind:

- Einkommensminderung bei der Kapitalgesellschaft; Rechtsfolge ist die Einkommenskorrektur bei der Kapitalgesellschaft,
- Abfluß bei der Kapitalgesellschaft; Rechtsfolge ist das Eingreifen des Anrechnungsverfahrens einschl. Körperschaftsteuererminderungen und -erhöhungen;
- Zufluß beim Gesellschafter; Rechtsfolge ist die Erfassung als Einkünfte bei dem Gesellschafter.

Durch diese unterschiedlichen Regeln sind Verschiebungen und Verwerfungen zwischen den drei Stufen möglich. Das sollte aber nicht den Blick dafür verschließen, daß es sich um einen einheitlichen Vorgang handelt.

### III. Verdeckte Gewinnausschüttung und Handelsrecht

Zwischen dem steuerrechtlichen Institut der verdeckten Gewinnausschüttung und dem Handelsrecht bestehen vielfältige Beziehungen. Historisch gesehen hat die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung in weitem Umfang handelsrechtliche Maßstäbe übernommen oder an zivilrechtliche Voraussetzungen angeknüpft. Dies gilt insbesondere für den Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, aber z. B. auch für die Voraussetzung der zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung (einschließlich des Verbots des Selbstkontrahierens). Insbesondere bei der Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot hat der BFH<sup>31</sup> ausdrücklich an zivilrechtliche Institute angeknüpft.

Für das Handelsrecht andererseits war Ausgangspunkt die gesetzliche Regelung, daß Vermögensübertragungen von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter nur in dem handelsrechtlich dafür vorgesehenen Formen (Gewinnausschüttung, Kapitalherabsetzung, Liquidation) möglich sind; alle anderen Formen sind bei der AG schlechthin (§ 57 AktG), bei der GmbH insoweit unzulässig, als das Stammkapital beeinträchtigt wird (§ 30 GmbHG). Bei der

<sup>30</sup> Wohl mehr eine nur theoretische Möglichkeit, denkbar aber in Krisenzeiten, z. B. als „steckengebliebene Banküberweisung“.

<sup>31</sup> Vgl. Fn. 92.

Auslegung dieser Vorschriften haben BGH<sup>32</sup> und Literatur<sup>33</sup> zunehmend auf das steuerrechtliche Institut der verdeckten Gewinnausschüttung zurückgegriffen. Es läßt sich eine Tendenz erkennen, handelsrechtlich verbotene Einlagenrückgewähr und steuerrechtliche verdeckte Gewinnausschüttung als im Tatbestand identisch anzunehmen<sup>34</sup>.

So wünschenswert eine solche Übereinstimmung von Handelsrecht und Steuerrecht auch wäre, besteht ein solcher Gleichlauf jedoch nicht, da die jeweiligen Schutzobjekte völlig unterschiedlich sind. Dies ist besonders deutlich bei der GmbH, gilt aber auch für die AG<sup>35</sup>. Das Schutzobjekt des § 30 GmbHG ist nicht das Vermögen der GmbH, sondern ihr Stammkapital; der durch diese Regelung erfaßte Vermögensbetrag ist daher begrenzt auf denjenigen Betrag, der erforderlich ist, das Stammkapital zu erhalten<sup>36</sup>. Steuerlich ist das Schutzobjekt der verdeckten Gewinnausschüttung aber nicht das Stammkapital, sondern die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, und damit das Vermögen. Handelsrechtlich und steuerrechtlich sind die Schutzbereiche der jeweiligen Regelung also verschieden. § 30 GmbHG knüpft nur an das Stammkapital an, das Vermögen außerhalb des zur Deckung des Stammkapitals notwendigen Vermögens hat aus der Sicht des § 30 GmbHG keine Bedeutung. Der steuerrechtliche Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfaßt demgegenüber das Vermögen, das nicht zur Deckung des Stammkapitals notwendig ist<sup>37</sup>.

32 Urt. v. 5. 6. 1975 – II ZR 23/74, – NJW 1976, 191; Urt. v. 1. 12. 1986 – II ZR 306/85, – BB 1987, 433; Urt. v. 13. 11. 1995 – II ZR 113/94, BB 1996, 128.

33 *Hachenburg*, GmbHG, zu § 30 Anm. 36, 38; *Barz*, in: Großkommentar zum AktG, zu § 57 Anm. 3, 4, 7; *Holtmann*, BB 1988, 1538; vgl. auch *Zacher DStR* 1994, 138, m. w. N. Dagegen jedoch *Müller*, in: *Wassermeyer*, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 17, S. 289.

34 Vgl. *Wassermeyer*, DB 1987, 1113.

35 Die fehlende Übereinstimmung der zivilrechtlichen mit den steuerrechtlichen Schutzobjekten betont auch *Müller*, in: *Wassermeyer*, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 17, S. 289, 295, aus zivilrechtlicher Sicht.

36 Vgl. OLG Celle Urt. v. 18. 8. 1992 – 18 U 3/92, NJW 1993, 739.

37 Hier und im folgenden wird davon ausgegangen, daß es eine eigenständige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft gibt, die von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschafter verschieden ist. Diese wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft bildet die Rechtfertigung für die Besteuerung. Letztlich, d. h. spätestens bei der Liquidation, geht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft zwar in die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Anteilseigners über. Das rechtfertigt es jedoch nicht, schon während des Bestehens der Körperschaft die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die Rechtfertigung ihrer steuerlichen Erfassung nur aus der Sicht des Anteilseigners zu sehen. Dies würde den Charakter der Körperschaft als Verbandsperson ignorieren und die Grenze zu sehr in Richtung auf einen Personenverband verschieben. Die Sicht des Anteilseigners beeinflusst zwar das Anrechnungsverfahren, da dieses auf Übertragung von

Es gibt im Recht der GmbH bei mehrgliedrigen Gesellschaften Tendenzen, den Schutz des §§ 30, 31 GmbHG auf das gesamte Vermögen auszuweiten und damit die GmbH insoweit der AG gleichzustellen<sup>38</sup>, um die einseitige Begünstigung einzelner Gesellschafter zu verhindern. Schutzobjekt sind hier die Vermögensinteressen der anderen Gesellschafter. Aber auch, wenn man dieser Ansicht folgt, wird ein Gleichlauf von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht nicht hergestellt. Handelsrechtlich gelten diese Grundsätze nämlich dann nicht, wenn ein Schutz nicht erforderlich ist, also bei Zustimmung der anderen Gesellschafter oder bei Vorliegen einer Ein-Mann-GmbH; eine „handelsrechtliche verdeckte Gewinnausschüttung“ kann in diesen Fällen nicht vorliegen<sup>39</sup>. Für die steuerrechtlich notwendige Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft spielen aber weder Zustimmung der anderen Gesellschafter noch das Vorliegen einer Ein-Mann-GmbH eine Rolle. Gerade bei einer Ein-Mann-GmbH, für die, abgesehen von dem Schutz des Stammkapitals, handelsrechtlich kein Schutzbedürfnis besteht, ist das steuerrechtliche Schutzbedürfnis am größten, weil die Manipulationsmöglichkeiten am größten sind.

Da die Schutzobjekte unterschiedlich sind, müssen auch die Mittel zum Schutz dieser Interessen, und damit die jeweiligen Tatbestände, unterschiedlich sein. Handelsrecht und Steuerrecht können zu gleichen Ergebnissen führen (das wird bei Aktiengesellschaften häufig der Fall sein), müssen es aber nicht. Handelsrechtlicher Schutz des Vermögens und steuerrechtliche verdeckte Gewinnausschüttung können sich teilweise decken, doch sind auch unterschiedliche Ergebnisse möglich<sup>40</sup>.

Aus diesen Überlegungen folgt, daß das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung ein steuerrechtliches Institut ist und bei seiner Anwendung im

---

Vermögen auf den Anteilseigner gerichtet ist. Dies ist aber nur ein Teilbereich des Körperschaftsteuerrechts und darf daher nicht auf andere Bereiche, z. B. die Einkommensermittlung, ausgedehnt werden. Schließlich ist es die Körperschaft, die am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, nicht der Anteilseigner. Im Wettbewerb steht die Körperschaft, es ist ihre Position, die durch eine Besteuerung beeinflusst wird. Es ist daher von einer eigenständigen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaft auszugehen. Vgl. im einzelnen *Pezzer*, in diesem Band.

38 Vgl. *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, S. 25; *Zacher*, DStR 1994, 138, 142. Vgl. auch *Müller*, in: *Wassermeyer*, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 17, S. 289, 299 m. w. N.

39 OLG Hamm Urt. v. 16. 12. 1991 – 8 U 101/91, DB 1992, 673; *Zacher*, DStR 1994, 138.

40 *Zacher*, DStR 1994, 138; *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. vGA zu § 8, Anm. 10. Auch BFH-Urt. v. 2. 2. 1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479 geht davon aus, daß steuerlich eine vGA auch dann vorliegen könne, wenn dies handelsrechtlich nicht der Fall sei.

Steuerrecht nur nach steuerrechtlichen Wertungen ausgestaltet werden kann. Werden zivilrechtliche Maßstäbe herangezogen, und zwar sowohl im Bereich des Tatbestandes als auch der Rechtsfolge, besteht die Gefahr, zu unrichtigen Ergebnissen in den Bereichen zu kommen, wo sich Handelsrecht und Steuerrecht nicht mehr decken – eine Gefahr, der der BFH bei seiner (ursprünglichen) Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot erlegen ist<sup>41</sup>.

Dieser Grundsatz von der steuerrechtlichen Natur des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung hat insbesondere Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“:

Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist ein steuerrechtlicher Maßstab, der zur Definition der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung und damit zur Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dient; er ist nach steuerrechtlichen, nicht nach handelsrechtlichen Wertungen zu bestimmen. Vgl. unten IV. 2.

Das Merkmal der wirksamen zivilrechtlichen Vereinbarung bei beherrschenden Gesellschaftern ist als zivilrechtliches Kriterium nicht geeignet, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit für das Steuerrecht angemessen zu bestimmen. Vgl. unten IV. 3.

Das zivilrechtliche Wettbewerbsverbot ist weder als steuerrechtlicher Maßstab im Bereich des Tatbestandes noch im Bereich der Rechtsfolgen geeignet. Vgl. unten IV. 5.

Trennt man Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, findet man damit auch die Lösung für das Scheinproblem der „doppelten verdeckten Gewinnausschüttung“<sup>42</sup>. Eine doppelte verdeckte Gewinnausschüttung wird angenommen, wenn durch pflichtwidriges Verhalten des Gesellschafter-Geschäftsführers eine Vermögensminderung entsteht (erste verdeckte Gewinnausschüttung) und der daraus resultierende Schadenersatzanspruch gegen den Geschäftsführer nicht geltend gemacht wird (zweite verdeckte Gewinnausschüttung). Diese Ansicht, daß eine doppelte, und doppelt zu erfassende, verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist nur verständlich, wenn angenommen wird, daß eine bilanzielle (handelsrechtliche) Vermögensminderung durch Ausbuchen oder unterlassene Vermögensmehrung durch Nicht-Einbuchen des Schadenersatzanspruches (zweifelloso handelsrechtlich vermögenswirksam) auch steuerrechtlich vermögenswirksam, und damit als Vermögensminderung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verdeckte Gewinnausschüttung sein muß. Legt man dagegen nur steuerrechtliche Maßstäbe zugrunde, ist der Schadenersatzanspruch auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttung der Sache nach (un-

<sup>41</sup> Zum Wettbewerbsverbot vgl. Abschn. IV, 5.

<sup>42</sup> Aufgeworfen von *Walter*, DStZ 1993, 5.

freiwillige) Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung, und damit Einlage<sup>43</sup>, und zwar unabhängig davon, wie der Vorgang handelsrechtlich einzuordnen ist; Nicht-Geltendmachen einer Einlageforderung kann aber keine verdeckte Gewinnausschüttung sein. Nur, wenn das schädigende Ereignis keine verdeckte Gewinnausschüttung war, kann das Nicht-Geltendmachen der Schadenersatzforderung gegen den Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttung sein.

#### IV. Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

Die Frage der „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ ist der Kernbereich im Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung. Aus diesem Bereich sollen die folgenden wesentlichen Teilbereiche näher besprochen werden:

- Die „causa“ der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung
- Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters – Angemessenheit
- Die formalen Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung
- Unüblichkeit als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung
- Wettbewerbsverbot des Gesellschafter-Geschäftsführer.

##### 1. Die „causa“ der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nur vor, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist („societatis causa“). Die „causa“ ist der Rechtsgrund, der der Vermögensminderung oder der unterbliebenen Vermögensmehrung zugrundeliegt. Die Vermögensminderung bzw. unterbliebene Vermögensmehrung ist also daraufhin zu untersuchen, warum sie eingetreten ist. Die Definition des BFH, die die finale Handlung der Kapitalgesellschaft zum Vorteil des Gesellschafters außer acht läßt, sondern auf die „Vermögensminderung“ selbst abstellt, führt zu Schwierigkeiten, wenn die Finalität des Handelns der Gesellschaft über eine längere Zeit andauert, der Akt der Vermögensminderung aber in einen einmaligen Zeitpunkt fällt. Dies wird an den Schwierigkeiten deutlich, den sog. „Tigerfall“ zu lösen:

---

43 Vgl. Fn. 17.

Die Kapitalgesellschaft erwirbt zum Jubiläum des Gesellschafters ein Geschenk. Bevor das Geschenk überreicht werden kann geht es durch Zufall unter (z. B. das Gebäude, in dem sich das Geschenk befindet, brennt durch einen Fehler in einem betrieblichen Vorgang ab). Eine alternative Gestaltung ist, daß das Geschenk nicht erworben wird, sondern ein im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandener Gegenstand zum Geschenk bestimmt wird.

Wird nur auf die „Vermögensminderung“ abgestellt, d. h. den Untergang des in der Bilanz der Kapitalgesellschaft aktivierten Geschenkes, fällt es schwer, eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung auszumachen. Auch eine „Gefahrerhöhung“ durch Erwerb des Geschenkes wird kaum ausreichen, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen<sup>44</sup>. Stellt man dagegen auf die Finalität des Vorgangs ab, beginnt die verdeckte Gewinnausschüttung in dem Moment, in dem das Geschenk erworben wird; von diesem Zeitpunkt an ist der Vorgang auf eine Vermögenszuwendung an den Gesellschafter gerichtet und damit gesellschaftsrechtlich veranlaßt. Dieser Gedanke der Finalität führt auch zu der Lösung in der Abwandlung des Falles, daß nämlich ein vorhandener Gegenstand des Betriebsvermögens zum Geschenk bestimmt wird (z. B. PKW). Hier liegt eine nach außen in Erscheinung tretende final auf die Bereicherung des Gesellschafters gerichtete Tätigkeit erst mit der Übereignung des Gegenstandes, allenfalls mit einer deutlichen Aussonderung aus dem Betriebsvermögen (z. B. Transport zur Wohnung des Gesellschafters) vor; bis zu diesem Zeitpunkt führt der zufällige Untergang zu Betriebsausgaben<sup>45</sup>.

Das Ergebnis kann folgendermaßen zusammengefaßt werden. War der Vorgang final auf Begünstigung der Kapitalgesellschaft gerichtet, handelt die Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer betrieblichen Zwecke, der Rechtsgrund, die „causa“ ist also betrieblich. Eine eintretende Vermögensminderung, z. B. zufälliger Untergang, ist dann betrieblich veranlaßt. War der Vorgang dagegen final auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtet, handelte die Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer gesellschaftsrechtlichen Zwecke, der Rechtsgrund, die causa, ist gesellschaftsrechtlich. Eine Vermögensminderung (auch ein zufälliger Untergang) ist gesellschaftsrechtlich veranlaßt und daher Einkommensverwendung, d. h. in der Terminologie des Gesetzes verdeckte Gewinnausschüttung. Im Ergebnis beruht also die final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung auf einer „societatis causa“.

44 Das maßgebende Ereignis ist der Untergang des Geschenkes, nicht die „Gefahrerhöhung“ durch Erwerb des Geschenkes. Stellt man auf die „Gefahrerhöhung“ ab, müßte das steuerliche Ergebnis unabhängig davon sein, ob das Geschenk untergeht oder nicht – die „Gefahrerhöhung“ ist in beiden Fällen gleichermaßen eingetreten.

45 Zu den verschiedenen Lösungsmöglichkeiten des „Tigerfalls“ vgl. *Scholtz*, FR 1990, 350; *Wassermeyer*, GmbH 1989, 298.



Die Begriffe der „societatis causa“ und der Finalität (final auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtetes Verhalten) sind nicht subjektiv zu verstehen; es kommt auf die Motive des Handelnden nicht an. „Causa“ ist der objektive Grund der Vermögensminderung bzw. unterbliebenen Vermögensmehrung, wie er sich aus dem Verhalten der Beteiligten unter Bewertung der maßgebenden Umstände ergibt. Die „Veranlassung“ ist also ein objektivierter, in der Außenwelt in Erscheinung getretener Sachverhalt, der durch Wertung und Auslegung festgestellt werden kann<sup>46</sup>. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn durch diese Wertung festgestellt wird, daß der Vorgang final auf die Begünstigung eines Gesellschafters gerichtet war<sup>47</sup>.

Nur um Mißverständnisse zu vermeiden, soll darauf hingewiesen werden, daß das Merkmal der Finalität nicht zu verwechseln ist mit Zufluß bei dem Gesellschafter. Es kommt auf die Zweckrichtung der Vermögensminderung an, nicht auf das Ankommen (den Erfolg).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung der Kapitalgesellschaft erfordert ein „Handeln der Kapitalgesellschaft“. Dieses Handeln kann eine Rechtshandlung oder eine tatsächliche Handlung sowie Tun, Dulden oder Unterlassen sein<sup>48</sup>. Die Handlung muß der Kapitalgesellschaft zurechenbar sein. Zurechenbar sind immer Handlungen der Organe<sup>49</sup> oder Handlungen auf Grund von Vollmachten, die die Kapitalgesellschaft erteilt hat<sup>50</sup>. Bei der GmbH gehören auch die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit zu den handlungsbefugten Organen<sup>51</sup>; daher ist der GmbH auch das Handeln des beherrschenden Gesellschafters zuzurechnen, auch wenn er nicht Geschäftsführer ist<sup>52</sup>. Die Zurechnung des Handels scheidet nicht daran, daß der Handelnde (Geschäftsführer) gegen seine Pflicht-

46 Vgl. BFH-Urt. v. 14. 8. 1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86; Urt. v. 7. 12. 1988 – I R 25/82, BStBl. II 1989, 248; Wassermeyer, FR 1989, 218.

47 Frotzcher/Maas, KStG, Anh. vGA zu § 8, Anm. 80; ähnlich BFH-Urt. v. 14. 8. 1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86.

48 BFH-Urt. v. 25. 11. 1976 – IV R 90/72, BStBl. II 1977, 467; Urt. v. 14. 10. 1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352.

49 BFH-Urt. v. 13. 9. 1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; Urt. v. 30. 5. 1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; Urt. v. 18. 7. 1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484.

50 BFH-Urt. v. 14. 10. 1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; Urt. v. 14. 10. 1992 – I R 114/92, BStBl. II 1993, 351.

51 Vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 1991, § 36 III; Gesellschafter in ihrer Gesamtheit sind bei der GmbH, anders als bei der AG, oberstes Organ mit grundsätzlich allumfassender Zuständigkeit.

52 BFH-Urt. v. 18. 7. 1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484. Eine einheitliche Willensbildung von Geschäftsführer, Mehrheitsgesellschafter und Minderheitsgesellschafter ist nicht erforderlich, vgl. BFH-Urt. v. 28. 1. 1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605.

ten verstößt oder sich hierdurch wegen Untreue oder anderer Straftatbestände strafbar macht<sup>53</sup>.

Zusätzlich muß hinzukommen, daß dieses der Kapitalgesellschaft zuzurechnende Handeln final auf eine Begünstigung des Gesellschafters gerichtet ist. Diese beiden Aspekte, Zurechnung des Handelns, und auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Finalität, dürfen nicht vermischt werden:

Begünstigt ein Fremdgeschäftsführer sich selbst, ist seine Handlung der Kapitalgesellschaft zwar zuzurechnen, sie ist aber nicht final auf die Begünstigung eines Gesellschafters gerichtet.

Begünstigt ein Fremdgeschäftsführer einen Gesellschafter, ist die Handlung der Kapitalgesellschaft zuzurechnen; außerdem handelt es sich um eine final auf die Begünstigung eines Gesellschafters gerichtete Handlung. Es liegt also eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Nimmt eine nahestehende Person, die nicht Geschäftsführer ist, die Handlung vor (unterschlägt z. B. der als Angestellter arbeitende Sohn eines Gesellschafters Geld), so ist die Handlung nicht der Kapitalgesellschaft zuzurechnen; die weitere Frage, ob die Handlung final auf die Begünstigung eines Gesellschafters (oder einer nahestehenden Person) gerichtet ist, stellt sich gar nicht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nicht vor. Läßt der Geschäftsführer (sei es als Fremd-, sei es als Gesellschafter-Geschäftsführer) die Handlung dieser nahestehenden Person zu oder macht er den sich hieraus ergebenden Schadenersatzanspruch wegen der Eigenschaft des Täters als nahestehende Person nicht geltend<sup>54</sup>, liegt in diesem Verhalten des Geschäftsführers eine der Kapitalgesellschaft zuzurechnende Handlung, die final auf die Begünstigung des Gesellschafters (der nahestehenden Person) gerichtet und daher verdeckte Gewinnausschüttung ist.

Zur Konkretisierung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, und damit der final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung sind verschiedene Maßstäbe entwickelt worden:

- der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters
- der formale Maßstab der vorherigen, klaren, eindeutigen und wirksamen Vereinbarung bei beherrschenden Gesellschaftern

53 BFH-Urt. v. 29. 4. 1987 - I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Urt. v. 13. 9. 1989 - I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; Urt. v. 14. 10. 1992 - I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; Wassermeyer, DB 1993, 1260; ders., DB 1993, 1948; a. A. Paus, DB 1993, 1258; ders., DStZ 1993, 595; Flume, DB 1993, 1945.

54 Zu Schadenersatzansprüchen auf Grund eines nicht ordnungsgemäßen Verhaltens des Geschäftsführers vgl. Schäfer, DStZ 1996, 330.

- ein besonderer Maßstab bei Geschäften, die nur mit Gesellschaftern abgeschlossen werden können (der hier nicht weiter besprochen wird)
- ein erst kürzlich in der Rechtsprechung zutage getretener Maßstab der „Üblichkeit“.

## 2. Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters – Angemessenheit

### a) Funktion des Maßstabs des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters

Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist anwendbar bei allen Geschäften, die ihrer Art nach auch mit einem Nichtgesellschafter abgeschlossen werden könnten. Es ist Aufgabe eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, im Interesse der Kapitalgesellschaft zu agieren; es gehört nicht zu seinen Aufgaben, final auf die Begünstigung Dritter oder Gesellschafter gerichtete Handlungen vorzunehmen. Wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ohne Verstoß gegen seine Pflichten einen gleichen Vermögensvorteil auch einem Nichtgesellschafter hätte zuwenden können, weil diese Zuwendung angesichts der Umstände des Einzelfalls eine angemessene Gegenleistung darstellt, ist damit gesagt, daß die Handlung der Kapitalgesellschaft nicht „final“ auf Begünstigung einer anderen Person, und damit auch nicht auf die Begünstigung des Gesellschafters, gerichtet gewesen sein kann. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt also nicht vor. Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist damit die Grundlage des Fremdvergleichs und der Angemessenheitsprüfung.

Der Ausgangspunkt dieses Maßstabs liegt im Gesellschaftsrecht (§§ 93 Abs. 1, 317 Abs. 2 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG)<sup>55</sup>. Ein Geschäftsleiter hat die Pflicht, im Rahmen des vorgegebenen Gesellschaftszwecks die Interessen der Gesellschaft aktiv zu verfolgen; es gehört nicht zu seinen Aufgaben, Gesellschafter zu begünstigen<sup>56</sup>.

Es darf aber nicht übersehen werden, daß bei der Anwendung dieses Maßstabs im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung das Schutzobjekt ausgewechselt wird. Was man auch immer als Schutzobjekt des handelsrechtlichen Maßstabes eines ordentlichen Geschäftsleiters ansieht (Gesellschafter, Öffentlichkeit, Gläubiger, Arbeitnehmer) – die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gehört nicht dazu. Damit dient dieser Maßstab im Steuerrecht einer anderen Funktion als im Handelsrecht, nämlich der Konkretisierung von final auf

55 BFH-Urt. v. 25. 11. 1976 – IV R 38/73, BStBl. II 1977, 477; BGH-Urt. v. 1. 12. 1986 – II ZR 306/85, BB 1987, 433, NJW 1987, 1194.

56 BFH-Urt. v. 28. 11. 1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359.

Begünstigung des Gesellschafters gerichteten Handlungen. Das ist etwas anderes als Schutz der handelsrechtlichen Rechtsgüter. Das soll an einem einfachen Beispiel deutlich gemacht werden: Nimmt ein Geschäftsführer spekulative Handlungen vor, die ihm ausdrücklich verboten sind (z. B. Warentermingeschäfte), handelt er zivilrechtlich sicherlich außerhalb des Rahmens eines gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsleiters; steuerrechtlich liegt aber, trotz Verstoßes gegen diesen Maßstab, keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, solange diese Handlung nicht final auf die Begünstigung eines Gesellschafters gerichtet ist<sup>57</sup>.

Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist daher, trotz seiner im Handelsrecht ruhenden Wurzeln, ein steuerrechtlicher Maßstab<sup>58</sup>. Er dient dazu, die gesellschaftsrechtliche Veranlassung, d. h. die final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung, zu konkretisieren und festzustellen. Das bedeutet, daß eine Handlung, die handelsrechtlich gegen diesen Maßstab verstößt, noch keine verdeckte Gewinnausschüttung sein muß. Steuerrechtlich kann der Geschäftsleiter auch Maßnahmen vornehmen, die unsorgfältig sind; er darf lediglich keine Handlungen vornehmen, die final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtet sind.

Nach der hier vertretenen Auslegung ist der Begriff „gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ daher so zu konkretisieren, daß ein in steuerlicher Sicht „ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter“ keine Handlungen vornehmen darf, die final auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtet sind und daher dem Ziel einer Sicherung der Besteuerung der Körperschaft nach der Leistungsfähigkeit widersprechen. Damit ist dieser Maßstab steuerlich definiert und kann zu vom Handelsrecht abweichenden Ergebnissen führen.

#### *b) Einbeziehung der Position des Geschäftspartners*

Diese Auslegung führt auch zur Beantwortung der Frage, ob auch die Position des Geschäftspartners in die Beurteilung einzubeziehen ist. Ausgangsfall ist die Vereinbarung einer Nur-Pension mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer. Der BFH<sup>59</sup> hat diese Fälle als verdeckte Gewinnausschüttung eingeordnet. Er

57 Dagegen sehen *Walter*, DStR 1993, 5, und FG Baden-Württemberg Ur. v. 5. 5. 1993 – 5 K 134/91, EFG 1994, 121, Ur. v. 24. 5. 1995 – 6 K 142/91, EFG 1995, 986, in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Maßstabes des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, in diesen Fällen eine vGA.

58 Im Ergebnis ebenso *Pezzer*, FR 1996, 379.

59 Ur. v. 17. 5. 1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204, unter Aufgabe der gegenteiligen Rechtsprechung in Ur. v. 21. 2. 1974 – I R 160/71, BStBl. II 1974, 363. Ebenso für eine Nur-Pensionszusage eines mitarbeitenden Familienangehörigen BFH-Ur. v. 25. 7. 1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153. Dagegen ist der Rechtsprechung des BFH zu Pensionszusagen an Geschäftsführer über 60 Jahren (z. B. Ur. v. 5. 4.

begründet dies damit, daß der Fremdvergleich auch die Einbeziehung der Position des Vertragspartners erfordere. Hätte ein Dritter der Vereinbarung nicht zugestimmt, weil sie für die Kapitalgesellschaft zu günstig war, liege eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vor; die Vereinbarung könne daher steuerlich nicht anerkannt werden. Im Ergebnis ordnet der BFH damit auch Vorgänge als verdeckte Gewinnausschüttung ein, die die Kapitalgesellschaft, und nicht den Gesellschafter, begünstigen<sup>60</sup>.

Dieser Rechtsprechung des BFH ist nicht zu folgen. Es besteht weder eine systematische Rechtfertigung für diese Rechtsprechung noch eine praktische Notwendigkeit. Zieht man die praktischen Konsequenzen in Betracht, sind Auseinandersetzungen mit völlig neuen Argumenten mit der Finanzverwaltung zu erwarten<sup>61</sup>.

---

1995 – I R 138/93, BStBl. II 1995, 478) bzw. zur vGA bei fehlender Erdienbarkeit der Pensionszusage bei kurzer noch verbleibender Tätigkeitszeit (BFH-Urt. v. 24. 1. 1996 – I R 41/95, DB 1996, 1853; Urt. v. 21. 12. 1994 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419) dem Grunde nach zuzustimmen. Hier liegt ein besonderes Risiko für die Kapitalgesellschaft darin, daß der Geschäftsführer vor dem geplanten Datum berufsunfähig oder vermindert berufsfähig wird und die Kapitalgesellschaft daher mit der Pension belastet wird, ohne die entsprechende Arbeitsleistung erhalten zu haben. Dieses besondere Risiko läßt sich mit der Angemessenheitsprüfung der „Gesamtausstattung“ nicht oder nur schwer erfassen. Vgl. zur Darstellung der hierin liegenden Risiken *Goecke*, BB 1995, 2467. Es ist (typisierend) die Aussage zulässig, daß eine Kapitalgesellschaft wegen des besonderen Risikos einem Nicht-Gesellschafter eine solche Pensionszusage nicht erteilt hätte.

60 Ebenso BFH-Urt. v. 6. 12. 1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

61 *Wassermeyer*, DStR 1996, 733, argumentiert, die Bedeutung dieses Urteils solle nicht überbewertet werden, da es sich um einen Einzelfall handle. Als Grund für die Entscheidung gibt er an, daß bei einer Nur-Pension bezweifelt würde, daß diese später zur Auszahlung komme; es sei wahrscheinlich, daß die Pensionsansprüche später, z. B. in Zusammenhang mit einer Veräußerung der Anteile, erlassen würden. Wenn dies tatsächlich der Hintergrund der Entscheidung des BFH, aaO, war, stehen wir vor einem methodologischen Problem. Wenn der BFH in einem Einzelfall zu dieser Beurteilung kommt, mag das Ergebnis sachlich richtig sein oder nicht – es ist ein Einzelfall, der wohl nicht wert gewesen wäre, hier erörtert zu werden. Der BFH, aaO, stellt aber einen abstrakten Rechtssatz auf („Verdeckte Gewinnausschüttung kann auch vorliegen, wenn der Geschäftspartner dem Geschäft nicht zugestimmt hätte, weil es für ihn zu ungünstig ist“). Dieser abstrakte Rechtssatz wird, daß läßt sich voraussagen, ein Eigenleben entwickeln und so, wie er vom BFH, aaO, formuliert (wenn auch nicht gemeint) ist, in der Praxis der Finanzverwaltung angewandt werden. Wir stehen vor derselben Fehlentwicklung wie bei dem Wettbewerbsverbot, wo eine vom BFH für die Lösung von Einzelfällen entwickelte, aber abstrakt formulierte Rechtsansicht von der Finanzverwaltung extensiv ausgenutzt worden ist. Vgl. Nds. FG Urt. v. 25. 4. 1995 – VI 284/91, EFG 1995, 848, wo die vGA mit mangelnder Ernstlichkeit der Vereinbarung (Verpflichtung zur Zurückzahlung des Gehalts in Verlustfällen) hätte begründet werden können, statt dessen

Systematisch ist auf den Grund der Regelung über die verdeckte Gewinnausschüttung zurückzugreifen. Der Grund liegt in der Sicherung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; die Leistungsfähigkeit, d. h. in steuerlichen Begriffen, das Einkommen, darf nicht aus Gründen gemindert werden, die in der gesellschaftsrechtlichen Sphäre liegen. Das Schutzobjekt der Regelungen über die verdeckte Gewinnausschüttung ist also die sachgemäße Besteuerung der Körperschaft. Das hat mit einer Position des Dritten überhaupt nichts zu tun. Der BFH, aaO, führt aus, ein fremder Arbeitnehmer hätte einer Nur-Pensionszusage nie zugestimmt, weil dieser Anspruch ungesichert sei und er damit das Risiko eingehe, für eine jahrzehntelange Tätigkeit keine Vergütung zu erhalten. Wenn man diese Begründung liest, fragt man sich, worüber eigentlich entschieden wird. Es geht um die Besteuerung der GmbH, und wie auch immer dieses Schutzobjekt gefaßt wird, das Risiko des Geschäftsführers, keine Vergütung zu erhalten, gehört nicht hierzu. Der BFH, aaO, sieht eine verdeckte Gewinnausschüttung deshalb, weil der Geschäftspartner, nicht die GmbH, benachteiligt wird. Etwaige Vermögensnachteile des Gesellschafters haben aber mit der Besteuerung der Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nichts zu tun. Legt man die hier vertretene Definition der verdeckten Gewinnausschüttung (final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung) zugrunde, ist offenbar, daß keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Der BFH, aaO, hat selber ausgeführt, daß die Vereinbarung einer Nur-Pension für die GmbH günstig, für den Gesellschafter riskant und ungünstig war. Das Geschäft war also nicht final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtet, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der GmbH ist erhöht, nicht vermindert worden. Legt man den Maßstab der Steuergerechtigkeit zugrunde, ist somit keine Rechtfertigung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zu sehen.

Praktisch können die Konsequenzen dieser Rechtsprechung erheblich sein. Bisher konnte man in der Beratungspraxis der Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung entgehen, indem man „sich auf die sichere Seite“ legte und (zu Ungunsten des Gesellschafters) mit den vereinbarten Bedingungen etwas unterhalb des Angemessenen blieb. Nunmehr hat die Rechtsprechung des BFH, aaO, der Finanzverwaltung die Möglichkeit eröffnet, in solchen Fällen zu argumentieren, ein Nicht-Gesellschafter hätte die Vereinbarung nicht abgeschlossen, weil die Vergütung für ihn zu niedrig sei, es läge daher eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Damit wird ein völlig neuer Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung eröffnet<sup>62</sup>.

---

aber argumentiert wird, ein Fremder hätte sich auf eine solche Vereinbarung nicht eingelassen.

62 Hoffmann, DStR 1996, 729, stellt diese praktische Konsequenzen sehr pointiert dar.

Ich möchte einige Überlegungen darüber anstellen, wie es zu einer solchen Rechtsprechung, die in meinen Augen eine gravierende Fehlentwicklung ist, kommen kann. M. E. liegt ein methodischer Fehler vor. Der BFH hat eine abstrakte Definition der verdeckten Gewinnausschüttung entwickelt und verabsolutiert diese. Die Aussage von der verdeckten Gewinnausschüttung als eingetretener Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, erscheint in jedem Urteil des BFH über verdeckte Gewinnausschüttungen als Beurteilungsmaßstab. Als Maßstab zur Beurteilung eines Einzelfalles ist dies jedoch zu abstrakt und zu undifferenziert; der BFH unterläßt jedoch den notwendigen zweiten Schritt, diese Definition zu konkretisieren und dabei zu differenzieren.

Sehen wir uns konkret an, wie diese Definition wirkt, wenn sie als Beurteilungsmaßstab eines Einzelfalles genommen wird. Bei Leistungen an einen Gesellschafter liegt immer eine „Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung“ bei der Kapitalgesellschaft vor, da ja die Alternative ist, daß der Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses, und damit unentgeltlich, leistet. Dieses Begriffsmerkmal kann also nicht als Korrektiv dienen. Der Begriff „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ ist abstrakt und m. E. in dieser Form zur Subsumtion nicht geeignet. Tatsächlich ist alles, was sich zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft abspielt, (auch) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. I. d. R. würde der Gesellschafter eine Anstellung als Geschäftsführer bei einer „fremden“ Kapitalgesellschaft nicht akzeptieren. Die Kapitalgesellschaft hätte i. d. R. „diesen“ Geschäftsführer nicht angestellt, wenn er nicht Gesellschafter wäre. Dem Grunde nach ließen sich alle Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als gesellschaftsrechtlich veranlaßt einordnen, weil sie so, zu dieser Zeit oder in dieser Art nicht erbracht worden wären, handelte es sich nicht um einen Gesellschafter<sup>63</sup>. Daher ist die Aussage des BFH, bei einer den Gesellschafter-Geschäftsführer benachteiligenden Leistung läge Beeinflussung durch das Gesellschaftsverhältnis vor, sicherlich richtig. Daraus folgt aber nicht notwendig die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Nur die abstrakte und undifferenzierte Definition der verdeckten Gewinnausschüttung erzwingt aus der Prämisse, daß Beeinflussung durch das Gesellschaftsverhältnis vorliegt, den Schluß, daß es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handle – und das ist falsch.

Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbietet nicht, daß Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft durch gesellschaftsrechtliche Aspekte beeinflußt sind – wäre dies der Fall, wären schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft steuerlich nie möglich, da Leistungen zwischen Ge-

63 Vgl. auch *Wassermeyer*, DB 1994, 1105.

sellschaft und Gesellschafter immer auch gesellschaftsrechtlich beeinflußt sind. Wir könnten uns die gesamte Figur der verdeckten Gewinnausschüttung sparen. Das ist es aber nicht, was § 8 Abs. 3 KStG ausdrückt. Werfen wir einen Blick auf die Ausprägung des arm's-length-Grundsatzes in § 1 AStG (ähnlich in den Doppelbesteuerungsabkommen). Danach ist nicht gefordert, daß sich eine konzernabhängige Gesellschaft wie ein unabhängiger Dritter zu verhalten hat – das wäre unmöglich. Vielmehr bedeutet der Grundsatz nur, daß derjenige Gewinn zu besteuern ist, der erzielt worden wäre, wenn sich die konzernangehörige Gesellschaft wie ein unabhängiger Dritter verhalten hätte.

§ 1 AStG formuliert allerdings, daß maßgebend die Bedingungen sind, die unabhängige Dritte vereinbart hätten. *Wassermeyer*<sup>64</sup> zieht hieraus den Schluß, daß nicht nur die Position der Kapitalgesellschaft (des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) zu berücksichtigen sei, sondern auch die Position des Geschäftspartners; dann ist es nur noch ein kleiner Schritt zu der Position des BFH<sup>65</sup>, auch für die Kapitalgesellschaft günstige Vereinbarungen zu beanstanden, weil ein unabhängiger Geschäftspartner sie nicht akzeptiert hätte. Dieser letzte Schritt ist aber gerade der Fehler, weil der Zweck der Regelung, die Erfassung der Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft, dabei außer acht gelassen wird. § 1 AStG tut diesen letzten Schritt (Beanstandung einer Vereinbarung, weil ein unabhängiger Dritter sie als für ihn zu ungünstig, nicht abgeschlossen hätte) gerade nicht. § 1 Abs. 1 AStG lautet im Eingangssatz: „Werden Einkünfte ... dadurch gemindert ....“. Es muß also, verglichen mit zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen, eine Minderung der Einkünfte vorliegen. Sind die Bedingungen günstiger als zwischen unabhängigen Dritten vereinbart, so mag es zutreffen, daß ein unabhängiger Dritter eine solche Vereinbarung mit der Kapitalgesellschaft nicht abgeschlossen hätte; man mag daraus schließen, daß diese Vereinbarung gesellschaftsrechtlich beeinflußt ist – daraus folgt aber noch nicht, daß eine steuerliche Beanstandung zu erfolgen hat, denn es fehlt an dem weiteren Merkmal der Minderung der Einkünfte. Die Einkünfte sind, verglichen mit einer Leistungsbeziehung zu einem unabhängigen Dritten, erhöht, nicht gemindert.

Nicht die gesellschaftsrechtlich beeinflussten Leistungsbeziehungen schlechthin sind danach verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern nur gesellschaftsrechtlich veranlaßte Leistungsbeziehungen zu Bedingungen, die für die Kapitalgesellschaft ungünstiger sind als Leistungsbeziehungen mit einem Dritten. Das läßt sich so formulieren, daß das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung Kapitalgesellschaft und Gesellschafter zur Vermeidung steuerlicher Nachteile nicht zwingt, am Marktgeschehen teilzunehmen und die Leistungen

64 DB 1994, 1105.

65 AaO (Fn. 59).



am Markt anzubieten oder nachzufragen – sie können ohne steuerliche Nachteile gesellschaftsrechtlich beeinflusste Leistungsbeziehungen unterhalten. Der Grundsatz der verdeckten Gewinnausschüttung besagt vielmehr nur, daß die Kapitalgesellschaft so besteuert wird, als hätte sie beim Leistungsaustausch mit ihrem Gesellschafter am Marktgeschehen teilgenommen – insoweit enthält die verdeckte Gewinnausschüttung durchaus ein fiktives Element. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert nämlich nur, daß in den Leistungsbeziehungen der Gesellschaft nicht begünstigt, die Kapitalgesellschaft nicht benachteiligt wird; ich habe das dahin formuliert, daß die Kapitalgesellschaft nicht final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlungen vornehmen darf. Daraus ergibt sich, daß kein steuerlicher Grund für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vorhanden ist, wenn die Gesellschaft begünstigt wird – ihre steuerliche Leistungsfähigkeit wird dann überschätzt, nicht eingeschränkt. Als Sanktion für eine unangemessene Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft ist die verdeckte Gewinnausschüttung nicht geeignet<sup>66</sup>. Man kann also aus dem Umstand, daß die Kapitalgesellschaft in ihren Leistungsbeziehungen zu dem Gesellschafter Bedingungen erhält, die zu günstig sind, keine verdeckte Gewinnausschüttung ableiten.

Die undifferenzierte Anwendung der Definition des BFH macht demgegenüber aus jeder gesellschaftsrechtlich beeinflussten Leistungsbeziehung eine verdeckte Gewinnausschüttung. Das Merkmal der „Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung“ kann, wie dargestellt, nicht als Korrektiv dienen, ein weiteres Korrektiv zur Vermeidung unangemessener Ergebnisse besteht nicht. Der BFH kommt daher, auf der Grundlage seiner Definition, in einwandfreier Deduktion, im Ergebnis aber unrichtig, zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

### *c) Verdeckte Gewinnausschüttung als unangemessene Benachteiligung der Kapitalgesellschaft*

Diese Überlegungen führen zurück zu dem Angemessenheitsgrundsatz: Erhält die Kapitalgesellschaft für ihre Leistung an den Gesellschafter einen Gegenwert, der zumindest wertgleich ist mit der eigenen Leistung, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, unabhängig davon, ob die Leistungsbeziehung gesellschaftsrechtlich beeinflusst war oder nicht. Der Geschäftsführer der Gesellschaft hätte dann ohne Pflichtverstoß diese Leistungsbeziehung zu gleichen Bedingungen unter Teilnahme am Marktgeschehen mit einem Dritten abschließen können – es fehlt an der final auf die Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung.

<sup>66</sup> Insoweit befinden wir uns im Bereich der verdeckten Einlage.

Als Ergebnis ergibt sich hieraus, daß sich eine verdeckte Gewinnausschüttung nur auf Grund des Ergebnisses der Angemessenheitsprüfung ergeben kann. Nur wenn die Kapitalgesellschaft in den Leistungsbeziehungen zu einem Gesellschafter unangemessen benachteiligt wird, ist ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, und damit die der Besteuerung zur Verfügung stehende Vermögensmehrung, unangemessen gemindert worden. Allein dies rechtfertigt eine Einkommenskorrektur.

Ergänzend soll noch folgende Überlegung angefügt werden. Der BFH, aaO, leitet die gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Geschäfts in den Fällen der Benachteiligung des Gesellschafters daraus ab, daß ein Nicht-Gesellschafter wegen dieser Benachteiligung das Geschäft nicht abgeschlossen hätte. Daraus folgt aber allenfalls, daß die Veranlassung auf Seiten des Gesellschafters gesellschaftsrechtlich war. Die Kapitalgesellschaft hätte, wenn sich eine Möglichkeit geboten hätte, auch mit einem Nichtgesellschafter ein günstiges Geschäft abgeschlossen – ein Geschäftsführer würde wohl nicht ordnungsgemäß handeln, wenn er sich die Möglichkeit zum Abschluß eines der Kapitalgesellschaft günstigen Geschäfts entgehen ließe. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung auf Seiten des Gesellschafters bedeutet daher nicht unbedingt auch gesellschaftsrechtliche Veranlassung auf Seiten der Kapitalgesellschaft.

Der BFH<sup>67</sup> versucht in einem weiteren Urteil, seine Rechtsprechung noch durch eine andere Überlegung abzusichern. Danach sollen für die Kapitalgesellschaft günstige Vereinbarungen mit dem Gesellschafter deshalb zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen können, weil sie nicht ernstlich gemeint gewesen seien. Der Mangel an Ernstlichkeit ergebe sich daraus, daß ein fremder Geschäftspartner diese Vereinbarung als für ihn zu ungünstig nicht abgeschlossen hätte. Der BFH unterläßt hier eine notwendige Differenzierung<sup>68</sup>. Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, daß eine nicht ernsthaft gemeinte Vereinbarung, ebenso wie eine tatsächlich nicht durchgeführte Vereinbarung, der Besteuerung nicht zugrunde zu legen ist<sup>69</sup>. Jedoch kann allein aus der Tatsache, daß die Vereinbarung für den Geschäftspartner ungünstig war, nicht gefolgert werden, sie sei nicht ernstlich gewollt, also Scheingeschäft nach § 117 BGB. Das eine hat mit dem anderen nichts zu tun. Ob eine Vereinbarung ernstlich gewollt ist oder ob sie tatsächlich durchgeführt wird, richtet sich nicht nach dem Inhalt der Vereinbarung, sondern nach dem Willen und dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten. Wenn sie das Geschäft tatsächlich, wie vereinbart, durchführen und alle günstigen und ungünstigen

67 Urt. v. 6. 12. 1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

68 Obwohl die Entscheidung im Ergebnis richtig gewesen sein dürfte, da das dem Gesellschafter geschuldete Honorar über 11 Jahre nicht ausgezahlt wurde, die Vereinbarung also tatsächlich nicht durchgeführt worden ist.

69 Vgl. Fn. 78.

Folgerungen aus dem Geschäft ziehen, kann nicht unterstellt werden, daß sie das Geschäft nicht ernstlich gewollt hätten. Im Ergebnis führt die Argumentation des BFH dazu, daß ein von den Beteiligten durchgeführtes Geschäft im Wege einer Fiktion „als nicht ernstlich gewollt“ eingestuft wird, weil sich anders die als richtig angesehenen steuerlichen Folgen nicht ziehen lassen. Eine solche Fiktion ist unzulässig.

### 3. Zu den formalen Tatbestandsmerkmalen der verdeckten Gewinnausschüttung

#### a) Die Position des BFH

Bei Rechtsbeziehungen zu beherrschenden Gesellschaftern hat der BFH<sup>70</sup> in ständiger Rechtsprechung die Abzugsfähigkeit einer Aufwendung als Betriebsausgabe davon abhängig gemacht, daß eine vorherige, eindeutige, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vorliegt<sup>71</sup>. Leistungen an den Gesellschafter, die diesen Anforderungen nicht entsprechen, indizieren danach eine mangelnde Ernsthaftigkeit der schuldrechtlichen Leistungsverpflichtung. Nur Rechtsgeschäfte, die den zivilrechtlichen Anforderungen entsprechen, verdeutlichen, daß den Leistungen der Körperschaft ein schuldrechtlicher und nicht ein verdeckter gesellschaftsrechtlicher Anlaß zugrunde liegt.<sup>72</sup>

Der Grund für diese gesteigerten Anforderungen liegt nach den Ausführungen des BFH darin, daß ein beherrschender Gesellschafter, unbeschadet der rechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaft, geneigt sein kann seine eigene Vermögenssphäre und die der Gesellschaft als Einheit zu betrachten. Damit eröffne sich für den Gesellschafter die Möglichkeit, den Gewinn der Kapitalgesellschaft zu manipulieren. Außerdem sei der Gesellschafter weder rechtlich noch wirtschaftlich gezwungen, seine Leistungsbeziehungen zu der Gesellschaft auf eine schuldrechtliche Basis zu stellen. Er könne auch auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage für die Gesellschaft tätig werden. Sein Ziel sei dann nicht, eine Vergütung auf Grund der schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zu erhalten, sondern eine Mehrung des Vermögens der Kapitalgesellschaft und damit die Möglichkeit höherer Gewinnausschüttungen.

Aus beiden Gesichtspunkten, der Möglichkeit der Manipulation und der Möglichkeit, schuldrechtliche oder gesellschaftsrechtliche Beziehungen zu unterhalten, folgert der BFH, daß die betriebliche Veranlassung besonders klar

70 BFH-Urt. v. 2. 12. 1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311.

71 Handelsrechtlich besteht dies Erfordernis nicht, vgl. *Lempenau*, in: Ertragsbesteuerung, Festschrift für L. Schmidt, 1993, S. 605.

72 Vgl. zuletzt BFH-Urt. v. 31. 5. 1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246.

festgelegt werden muß. Es werden insoweit erhöhte Anforderungen gestellt. Der schuldrechtliche, und damit betriebliche, Charakter der Vergütung müsse nach Grund und Höhe im Vorhinein klar und eindeutig festgelegt werden. Der BFH verwendet in diesem Zusammenhang zwar Begriffe wie „Verdeutlichung“ und „Indizierung“ der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung durch den zivilrechtlich wirksamen Vertrag, in Wirklichkeit handelt es sich aber um eine unwiderlegbare Vermutung<sup>73</sup>. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich nicht die Möglichkeit, auf andere Weise die schuldrechtliche Veranlassung zu „indizieren“ oder „zu verdeutlichen“. Es wird damit bei Verstoß gegen dieses Kriterium unterstellt, daß die Leistung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat; auf die Angemessenheit kommt es dann nicht mehr an.

Lediglich bei Dauerschuldverhältnissen läßt es der BFH<sup>74</sup> als Beweisanzeichen für das Vorliegen eines Vertrages genügen, wenn die Vergütung zeitnah zur Leistung gezahlt und in der tatsächlichen Abwicklung wie eine schuldrechtliche Leistung behandelt wird (Buchung, Abzug der Lohnsteuer bei Gesellschafter-Geschäftsführern). Gelockert hat der BFH seine Rechtsprechung auch für Fälle, in denen die Voraussetzungen der zivilrechtlichen Wirksamkeit unklar sind; dann genügt, im Ergebnis, das ernsthafte Bemühen, zu einer zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung zu gelangen<sup>75</sup>.

#### *b) Kritik*

Die Rechtsprechung des BFH von der Notwendigkeit einer vorherigen, klaren und eindeutigen Vereinbarung läßt sich systematisch nicht einordnen. Der Ausgangspunkt des BFH, der beherrschende Gesellschafter könne geneigt sein, seine eigene Vermögenssphäre mit der der Kapitalgesellschaft zu vermischen, verstößt gegen die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft. Wenn tatsächlich eine solche Vermischung eintritt, lassen sich hieraus steuerliche Konsequenzen ziehen, z. B. „Entnahmen“ des Gesellschafters als Gewinnausschüttungen einordnen. Es ist aber nicht gerechtfertigt, hieraus prophylaktisch Grundsätze abzuleiten, die unabhängig gelten, ob tatsächlich eine Vermischung eintritt oder nicht.

Der BFH will mit den formellen Maßstäben verhindern, daß der Gewinn der Kapitalgesellschaft im Nachhinein manipuliert wird. Das angemessene Mittel, solche Manipulationen zu verhindern, ist aber die Angemessenheitsprüfung. Der Sache nach ersetzt der BFH die eigentlich notwendige Angemessenheitsprüfung durch einen formalen Maßstab, der unangemessene und angemessene

<sup>73</sup> So auch *Wassermeyer*, DB 1987, 1113, 1118.

<sup>74</sup> BFH-Urt. v. 24. 1. 1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645; Urt. v. 29. 7. 1992 – I R 18/91, BStBl. II 1993, 139.

<sup>75</sup> Vgl. BFH-Urt. v. 31. 5. 1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246.

Gestaltungen ergreift. Das ist ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Ist die Leistung angemessen, erfolgt die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, auch wenn kein vorheriger Vertrag vorliegt. Die Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung in diesem Fall führt zu unangemessener Besteuerung<sup>76</sup>.

Der Grundsatz, daß der Gesellschafter klar entscheiden muß, ob seine Beziehungen zu der Kapitalgesellschaft schuldrechtlich oder gesellschaftsrechtlich sein sollen, könnte aus praktischer Sicht durchaus akzeptiert werden. Es ist aber nicht einzusehen, warum diese Bestimmung nur durch einen zivilrechtlich gültigen Vertrag erfolgen kann. Wenn ein schuldrechtlicher Vertrag abgeschlossen ist, dieser aber z. B. wegen Verstoßes gegen das Selbstkontrahierungsverbot zivilrechtlich unwirksam ist, aber tatsächlich durchgeführt wird, ist die Bestimmung, daß die Leistungsbeziehung zivilrechtlich sein soll, eindeutig getroffen. Es gibt, aus steuerlicher Sicht, keinen Grund, den Abzug von Betriebsausgaben abzulehnen. Ähnliches gilt für die zivilrechtlich unwirksame Erhöhung des Leistungsentgelts eines zivilrechtlich wirksamen Vertrages. Durch den zivilrechtlich wirksamen Vertrag ist (auch nach der Ansicht des BFH) der schuldrechtliche Charakter eindeutig festgelegt. Wenn jetzt das Entgelt (z. B. Miete) erhöht wird, die Erhöhungsvereinbarung wegen eines Formmangels aber unwirksam ist, besteht m. E. trotzdem kein Zweifel, daß die Erhöhung, wie das ganze Rechtsverhältnis, schuldrechtlich veranlaßt ist.

Wenn man den Grundsatz ernst nimmt, daß der Gesellschafter frei bestimmen kann, ob er unentgeltlich oder entgeltlich tätig werden will, dann muß man das tatsächliche Verhalten, und nur dies, zugrunde legen. Wenn für die Leistung des Gesellschafters tatsächlich im zeitlichen Zusammenhang mit der Leistung und, soweit es sich um ein Dauerschuldverhältnis handelt, regelmäßig ein Entgelt gezahlt wird, ist damit klar ausgedrückt, daß beide Seiten davon ausgegangen sind, daß die Leistung des Gesellschafters entgeltlich sein sollte.

Der BFH<sup>77</sup> führt zwar regelmäßig aus, der Gesellschafter habe die Wahl, ob er entgeltlich oder unentgeltlich für die Kapitalgesellschaft tätig werden wolle; in Wirklichkeit räumen die Entscheidungen des BFH dem Gesellschafter diese Wahl aber so nicht ein. Der Sache nach geht der BFH davon aus, daß der Gesellschafter unentgeltlich tätig werden muß – das ist für ihn die Regel. Nur, wenn der Gesellschafter erhebliche Hürden überwindet und die formalen Kriterien erfüllt, kann er entgeltlich tätig werden – in der Argumentation es BFH erscheint dies als die Ausnahme, die besonders begründet werden muß. Der BFH steht also insoweit der Wahl des Gesellschafters nicht „neutral“

<sup>76</sup> Zum Vorrang der Angemessenheitsprüfung auch *Tillmann/Schmidt*, DStR 1996, 849.

<sup>77</sup> Vgl. z. B. BFH-Urt. v. 23. 10. 1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195.

gegenüber, sondern statuiert als Regel die unentgeltliche Tätigkeit. Die Alternative der entgeltlichen Tätigkeit wird mit so vielen Schwierigkeiten belastet, daß die Steuerpflichtigen in vielen Fällen hieran scheitern. Für dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis fehlt jede Rechtsgrundlage.

Zu folgen ist andererseits dem im Zusammenhang mit den formalen Kriterien ebenfalls aufgestellten Grundsatz, daß die Vereinbarung tatsächlich durchgeführt werden muß. Es bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen, daß eine tatsächlich nicht durchgeführte Vereinbarung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden kann. Die Besteuerung zugrunde gelegt werden nur tatsächlich eingetretene Verhältnisse, nicht Vereinbarungen, die nur auf dem Papier stehen, vgl. § 41 AO<sup>78</sup>. Entsprechendes gilt für Vereinbarungen, die nicht ernstlich gewollt sind<sup>79</sup>. Daß solche Scheingeschäfte der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind, ergibt sich bereits aus § 41 Abs. 2 AO. Beides gilt im Grundsatz sowohl für beherrschende wie für nicht beherrschende Gesellschafter; auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter können tatsächlich nicht durchgeführte Vereinbarungen bzw. Scheingeschäfte die Besteuerung nicht beeinflussen.

### *c) Formale Tatbestandsmerkmale und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*

Es ist auch hier notwendig, sich auf die Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung zurückzubesinnen. Durch dieses Institut soll die Besteuerung der Körperschaft entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesichert werden. Diese Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

---

78 Das gilt sowohl für beherrschende als auch für nicht beherrschende Gesellschafter.

Es unterliegt keinem Zweifel, daß eine tatsächlich nicht durchgeführte Vereinbarung auch bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden kann. Wenn der BFH (vgl. Ur. v. 6. 12. 1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383) Formulierungen wählt, aus denen geschlossen werden kann, daß nur bei beherrschenden Gesellschaftern die Vereinbarung ernstlich gemeint sein muß, ist dem nicht zu folgen; vgl. *Pezzer*, FR 1996, 379. Der Sache nach hat die Rechtsprechung des BFH aber eine andere Bedeutung. Bei beherrschenden Gesellschaftern wird nämlich für ungewöhnliche Vereinbarungen fingiert, daß sie nicht ernstlich gemeint seien; diese Fiktion gilt für nicht beherrschende Gesellschafter nicht. Aber auch für beherrschende Gesellschafter besteht keine Rechtsgrundlage für diese Fiktion.

79 BFH-Urt. v. 6. 12. 1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383. Eine Reihe von Fällen, in denen die Rechtsprechung eine vGA angenommen hat, weil ein ordentlicher Geschäftsleiter die Vereinbarung als unüblich nicht abgeschlossen hätte, lassen sich damit lösen, daß die Vereinbarung nicht ernstlich gewollt war, z. B. der Fall, daß ein Geschäftsführergehalt nicht regelmäßig ausgezahlt war; vgl. BFH-Urt. v. 13. 12. 1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454.

ist nicht gefährdet, wenn die Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine angemessene Gegenleistung erbringt, und zwar auch dann nicht, wenn diese Gegenleistung ohne oder auf Grund eines zivilrechtlich nichtigen Vertrages erfolgt. Die Frage der Wirksamkeit eines zivilrechtlichen Vertrages hat mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nichts zu tun. Besonders deutlich wird dies an dem Beispiel des Verbots der Selbstkontrahierens<sup>80</sup>. § 181 BGB hat bestimmte Schutzobjekte, nämlich

- die Rechtssicherheit im Rechtsverkehr<sup>81</sup>, sowie
- den Schutz des Vertretenen<sup>82</sup>.

Die Sicherung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört nicht zu dem Schutzbereich dieser Vorschrift. Hier wird eine Regelung, die innerhalb ihres zivilrechtlichen Regelungsbereichs zu sinnvollen Ergebnissen führt, für die Lösung von Rechtsfragen außerhalb ihres Regelungsbereichs genutzt – es ist daher nicht erstaunlich, daß die Ergebnisse häufig unsachgemäß sind und den BFH zwingen, „im Einzelfall“ von seinen Grundsätzen abzuweichen.

Aus der Sicht des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muß auch das Postulat des BFH, der Gesellschafter könne entscheiden, ob er schuldrechtlich (gegen Entgelt) oder auch gesellschaftsrechtlicher Basis (ohne Leistungsentgelt) für die Kapitalgesellschaft tätig werden wolle, in Zweifel gezogen werden. Wenn die Kapitalgesellschaft für ihre Tätigkeit bestimmte Leistungen benötigt, so ist ihre Leistungsfähigkeit um den Betrag gemindert, der am Markt üblicherweise für diese Leistungen bezahlt werden muß. Das gilt unabhängig davon, ob diese Leistungen von einem Gesellschafter oder einem fremden Dritten erbracht werden – die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist nicht davon abhängig, ob die Kapitalgesellschaft diese Leistungen bei dem Gesellschafter oder am Markt nachfragt. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbietet es zwar, daß die Kapitalgesellschaft für von ihren Gesellschaftern erbrachte Leistungen ein höheres Entgelt zahlt als sie hätte aufbringen müssen, wenn sie am offenen Markt diese Leistungen nachgefragt hätte; andernfalls wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft unterbewertet. Erbringt die Kapitalgesellschaft für Leistungen ihrer Gesellschafter aber ein zu niedriges Entgelt oder

80 Nicht umsonst gibt gerade dieses Institut dem BFH die größten Begründungsschwierigkeiten und zwingt ihn, den Grundsatz des Erfordernis eines wirksamen Vertrages „im Einzelfall“ einzuschränken; vgl. BFH-Urt. v. 13. 3. 1991 – I R 1/90, BStBl. II 1991, 597; Urt. v. 17. 12. 1992 – I R 89-98/91, BStBl. II 1993, 141; Urt. v. 31. 5. 1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246.

81 Daher das Dokumentationserfordernis.

82 Daher die Möglichkeit, hierauf zu verzichten.

gar kein Entgelt, wird andererseits ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, gemessen am Markt, überbewertet. Das Mittel zur Korrektur dieser Unterbewertung ist das Institut der Einlage. Das bedeutet aber, daß die Überbewertung bestehen bleibt, soweit die Einlage nicht zur Korrektur des Einkommens der Kapitalgesellschaft führt, also im Bereich der Leistungseinlagen. Diese Überbewertung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist hinnehmbar, solange der Gesellschafter die Leistung tatsächlich unentgeltlich erbringt – es können schließlich keine fiktiven Leistungsentgelte angesetzt werden. Wenn jedoch Leistungsentgelte tatsächlich gezahlt werden, gibt es aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Rechtfertigung, zusätzlich zu der Angemessenheitsprüfung formale Hürden für die steuerliche Anerkennung dieser Leistungsentgelte aufzustellen, wie es der BFH mit seinem Kriterium der vorherigen, wirksamen, klaren und eindeutigen Vereinbarung tut. Solange die Leistungsvergütung an den Gesellschafter nicht höher ist als das, was die Kapitalgesellschaft am Markt für die entsprechende Leistung zahlen müßte, besteht aus steuerlicher Sicht kein Grund für eine Beanstandung. Die formalen Kriterien des BFH führen zu einer Überbewertung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>83</sup>. Da das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sichern soll, können diese formalen Kriterien auch nicht aus § 8 Abs. 3 KStG abgeleitet werden; sie sind daher ohne Rechtsgrundlage.

Die Schwierigkeiten, die sich aus den formalen Kriterien ergeben, mißt man die Ergebnisse an dem Prinzip der Steuergerechtigkeit, zeigen sich auch darin, daß der BFH sich gezwungen gesehen hat, einen Ausweg für Dauerschuldverhältnisse zu suchen<sup>84</sup>. Wenn der BFH in der tatsächlichen Handhabung einen Beweis für das Vorliegen eines (stillschweigenden?) Vertrages sieht, kann dies nicht darüber hinwegtäuschen, daß in der Vielzahl der Fälle in Wirklichkeit kein Vertrag vorlag; die Annahme des BFH ist schlicht Fiktion. Außerdem bleibt zu erklären, warum in anderen Fällen die tatsächliche Handhabung nicht einen Vertrag indiziert, oder gemäß § 41 Abs. 1 AO der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

83 Der Grundsatz, der Gesellschafter könne frei wählen, ob er Leistungen an die Kapitalgesellschaft unentgeltlich (als Gesellschafter) oder entgeltlich (auf schuldrechtlicher Basis) erbringen wolle, hat m. E. einen sinnvollen Anwendungsbereich nur bei der Erstaussstattung der Kapitalgesellschaft. Hier kann der Gesellschafter tatsächlich wählen, ob er das für den Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft notwendige Kapital bzw. notwendige Wirtschaftsgüter auf gesellschaftsrechtlicher Basis (Einlage) oder entgeltlich (Darlehen, Miete, Pacht) zur Verfügung stellen will. Zur Erstaussstattung vgl. *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. vGA zu § 8 Anm. 190 ff.

84 Vgl. die Zitate in Fn. 74.



Der BFH hat sich auch gezwungen gesehen, das Merkmal der „klaren“ Vereinbarung zu lockern. Wenn er ausführt, daß Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern auslegungsfähig sind<sup>85</sup>, zeigt sich deutlich, daß er sich in Einzelfällen gezwungen sieht, auch unklare, eben auslegungsbedürftige Vereinbarungen anzuerkennen, um aus der Sicht der Steuergerechtigkeit untragbare Ergebnisse zu vermeiden.

Nimmt man die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Maßstab, so zeigt sich, daß die formalen Kriterien einer vorherigen, klaren und eindeutigen Vereinbarung zur unzutreffenden Besteuerung führen können. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft ist nicht dadurch erhöht, daß den Parteien bei Vereinbarung einer Leistungsbeziehung ein Fehler unterlaufen ist, der zivilrechtlich zur Unwirksamkeit des Vertrages führt<sup>86</sup>. Zivilrechtlich wirksame, vorherige Vereinbarung und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit haben nichts miteinander zu tun.

Der formale Maßstab ist auch zur Verhinderung von Mißbräuchen nicht erforderlich. § 42 AO sowie die Angemessenheitsprüfung sind hierfür die vorgesehenen und regelmäßig auch ausreichenden Maßstäbe. Allenfalls könnte man daran denken, das Kriterium der vorherigen Vereinbarung dazu zu benutzen, eine Leistung für die Angemessenheitsprüfung einer anderen Periode zuzuordnen. Wenn etwa ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres eine Tantieme erhält, so wäre diese Tantieme nur dann der Angemessenheitsprüfung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr zugrunde zu legen, wenn die Tantieme vorher vereinbart war. Fehlte eine solche Vereinbarung, wäre die Tantieme in die Angemessenheitsprüfung für das Wirtschaftsjahr der Zahlung einzubeziehen, verminderte also den Rahmen der in diesem Wirtschaftsjahr noch steuerlich angemessenen Leistungen an den Geschäftsführer. Das Kriterium der vorherigen Vereinbarung würde dann nicht jede Zahlung steuerlich ausschließen, sondern nur Leistungen mit rückwirkendem Effekt; es würde rückwirkende Manipulationen verhindern. Als Mittel zur Verhinderung von Rückwirkungen wäre dieses Kriterium durchaus annehmbar. Insgesamt wäre durch diese Lösung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft nicht überschätzt, da die Tantieme insgesamt in die Angemessenheitsprüfung einbezogen würde. Eine unangemessene Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft würde damit vermieden<sup>87</sup>.

85 BFH-Urt. v. 4. 12. 1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362; Urt. v. 25. 10. 1995 – I R 9/95, BFHE 179, 270.

86 Außerdem: Wer die Steuerbelastung manipulieren will, sorgt schon dafür, daß die Vereinbarung „hieb- und stichfest“ ist.

87 Für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer ist bereits § 6a EStG ausreichend, wonach eine „Zusage“ vorliegen muß. Als weiteres Kriterium zur Verhinderung von Mißbräuchen kann das Merkmal der tatsächlichen Durchführung der

#### 4. Unüblichkeit als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung

In der Rechtsprechung der Instanzgerichte, aber auch des BFH, werden z. T. Vereinbarungen steuerlich nicht anerkannt, weil sie unüblich seien<sup>88</sup>.

Aus dem Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters läßt sich jedoch ein Maßstab der „Üblichkeit“ nicht ableiten. Das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung soll sicherstellen, daß bei der Kapitalgesellschaft ein Einkommen erfaßt wird, wie es ohne Beeinträchtigung durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge entstanden wäre; die verdeckte Gewinnausschüttung soll dagegen nicht die Besteuerung eines „üblichen“ Einkommens sicherstellen. Zu erfassen ist die konkrete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft, nicht eine „übliche“ Leistungsfähigkeit. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter kann auch unübliche Geschäfte vornehmen, solange diese Geschäfte nicht auf eine Begünstigung des Gesellschafters zielen. Maßstab ist daher immer nur die Angemessenheit der Vereinbarungen unter Berücksichtigung der konkreten Umstände. Sind die vereinbarten Bedingungen danach angemessen, sind sie steuerlich auch anzuerkennen, wenn sie unüblich sind<sup>89</sup>.

Auch dem in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argument, daß Unüblichkeit einer Vereinbarung ein Indiz für die fehlende Ernsthaftigkeit der Vereinbarung sei<sup>90</sup>, ist nicht zu folgen. Auch unübliche Vereinbarungen können ernsthaft gemeint sein und tatsächlich durchgeführt werden. Im Ergebnis sieht der BFH aaO in der Unüblichkeit kein Indiz für die fehlende Ernsthaftigkeit, da in dem entschiedenen Fall die Vereinbarung tatsächlich durchgeführt worden war, sondern stellt eine Fiktion auf. Dafür fehlt jede Rechtsgrundlage.

---

Vereinbarung dienen. So lassen sich Verzicht auf vereinbartes Geschäftsführergehalt oder häufig wechselnde Gehaltsvereinbarungen parallel zu steigenden Gewinnen (Gewinnabsaugung) als Mängel der tatsächlichen Durchführung auffassen; vgl. BFH-Urt. v. 29. 6. 1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952; FG Saarland Urt. v. 8. 2. 1994 – I K 157/93, EFG 1994, 678.

88 BFH-Urt. v. 13. 12. 1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454; FG Saarland Urt. v. 31. 5. 1989 – I K 286/88, EFG 1989, 478; FG Saarland, Urt. v. 9. 2. 1990 – I K 159/88, EFG 1990, 382; FG Saarland Urt. v. 8. 2. 1994 – I K 135/93, EFG 1994, 676. Vgl. auch BFH-Urt. v. 2. 12. 1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311. Nach *Wassermeyer*, DStR 1996, 733, handelt es sich um ein neues, zusätzliches Tatbestandsmerkmal der vGA.

89 Zusätzlich ist darauf hinzuweisen, daß die Gerichte weder in der Lage noch berechtigt sind, zu bestimmen, was „üblich“ ist.

90 BFH-Urt. v. 2. 12. 1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311. Kritisch hierzu *Hoffmann*, DStR 1996, 729; *Tilman/Schmidt*, DStR 1996, 849.

Eine unübliche Vereinbarung kann sicherlich den Anlaß für eine kritische Angemessenheitsprüfung bilden<sup>91</sup>; allein kann sie aber keine Grundlage für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sein.

### 5. Zum Wettbewerbsverbot des Gesellschafters bzw. Geschäftsführers

Der BFH hat in einer Reihe von Urteilen entschieden, daß der Gesellschafter bzw. der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft einem Wettbewerbsverbot unterliege<sup>92</sup>. Wird ein Gesellschafter bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer danach im Tätigkeitsbereich der Kapitalgesellschaft tätig, ohne von dem Wettbewerbsverbot befreit zu sein, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der der Kapitalgesellschaft aus der Verletzung des Wettbewerbsverbotes zustehenden Ansprüche vor. Diese Ansprüche sind, je nach Wahl der Kapitalgesellschaft, Schadenersatz oder Herausgabe des durch das verbotene Geschäft Erlangten. Die Rechtsprechung des BFH hat zu umfangreichen Äußerungen in der Literatur geführt<sup>93</sup>. Grundlage der Rechtsprechung des BFH ist das von ihm angenommene zivilrechtliche Wettbewerbsverbot; er wendet also zivilrechtliche Maßstäbe an, um den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung zu konkretisieren.

Dieser Rechtsprechung ist nicht zu folgen; zivilrechtliche Maßstäbe sind nicht geeignet, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherzustellen. Schutzobjekt des zivilrechtlichen Wettbewerbsverbotes sind die Vermögensinteressen der (anderen) Gesellschafter, nicht die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Von diesem unterschiedlichen Schutzobjekt ausgehend ist das Institut des Wettbewerbsverbots des Geschäftsführers (den Gesellschafter trifft kein allgemeines Wettbewerbsverbot<sup>94</sup>) für steuerliche Zwecke nicht geeignet. Zivilrechtlich entfällt das Wettbewerbsverbot, wenn kein Schutzbedürfnis besteht, entweder, weil es sich um einen alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer handelt, oder weil die anderen Gesellschafter der Wettbewerbstätigkeit zustimmen. Das Schutzobjekt des Steuerrechts, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ist gerade in den Fällen der Ein-Mann-GmbH besonders

91 So BFH-Urt. v. 28. 10. 1987 – I R 22/84, BFH/NV 1989, 131.

92 BFH-Urt. v. 11. 2. 1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461; Urt. v. 14. 3. 1989 – I R 8/85, BStBl. II 1989, 633; Urt. v. 12. 4. 1989 – I R 142, 143/85, BStBl. II 1989, 636; Urt. v. 26. 4. 1989 – I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; Urt. v. 28. 6. 1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854.

93 Zu nennen sind *Borst*, BB 1990, 2236; *Meyer-Arndt*, BB 1992, 534; *Thiel*, GmbHR 1992, 338; *Knobbe-Keuk*, GmbHR 1992, 333; *Pezzer*, StuW 1992, 270; *Schulze-Osterloh*, FR 1993, 73; *Söffing*, FR 1993, 699; *Wassermeyer*, GmbHR 1993, 329; *ders.*, GmbHR 1993, 639; *Tiedchen*, GmbHR 1993, 616. Zu weiteren Literaturhinweisen vgl. *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. vGA zu § 8, Anm. 213a.

94 Vgl. BGH-Urt. v. 28. 9. 1992 – II ZR 249/91, BB 1992, 2384.

schutzbedürftig, da hier die Manipulationsmöglichkeiten am größten sind – gerade in diesem Fall erkennt das Zivilrecht kein Schutzbedürfnis an. Auch die Zustimmung der anderen Gesellschafter läßt nur das gesellschaftsrechtliche, nicht das steuerrechtliche Schutzbedürfnis entfallen. Das Anknüpfen an das zivilrechtliche Wettbewerbsverbot bietet also gerade in denjenigen Fällen, in denen das Schutzbedürfnis aus der Sicht des Steuerrechts am größten ist, keine Lösung, während in weniger schutzbedürftigen Fällen (Minderheitsgesellschaften) die Konsequenz der verdeckten Gewinnausschüttung ausgelöst wird. Dann hat aber die Übernahme zivilrechtlicher Institute keinen Sinn. Das Steuerrecht kann sinnvoll nur steuerrechtliche, nicht gesellschaftsrechtliche Wertungen anwenden.

Der BFH<sup>95</sup> hat seine Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot inzwischen eingeschränkt. Aus seiner Sicht konsequent knüpft der BFH weiterhin an die zivilrechtliche Rechtslage an. Danach besteht für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH, wie handelsrechtlich, so auch steuerlich kein Wettbewerbsverbot, sofern das Stammkapital nicht beeinträchtigt wird. Hieraus muß man aber m. E. schließen, daß das zivilrechtliche Wettbewerbsverbot überhaupt keine steuerliche Bedeutung mehr hat. Es wäre aus der Sicht des steuerlichen Schutzobjekts, der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, nicht zu begründen, weshalb die besonders regelungsbedürftigen Fälle (Ein-Mann-GmbH) aus dem Regelungsbereich der verdeckten Gewinnausschüttung (auf Grund eines Wettbewerbsverbotes) herausfallen sollen, während in den weniger schutzbedürftigen Fällen (mehrgliedrige GmbH) eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen soll. Ich halte es aber für möglich, daß der BFH, von seinem Ausgangspunkt der Vorrangigkeit der zivilrechtlichen Rechtslage aus konsequent, bei Bestehen eines zivilrechtlichen Wettbewerbsverbot eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen wird. Hieran zeigt sich jedoch, daß das Anknüpfen an das Zivilrecht mit seinen ganz anders gearteten Schutzobjekten nicht zu einer angemessenen Konkretisierung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung führt. Das Anknüpfen an das zivilrechtliche Wettbewerbsverbot bedeutet nämlich, daß steuerlich eine Besteuerung der Kapitalgesellschaft eintritt (verdeckte Gewinnausschüttung), weil zivilrechtlich die Vermögensinteressen der anderen Gesellschafter schutzbedürftig sind (zivilrechtliches Wettbewerbsverbot). Beides hat jedoch nichts miteinander zu tun. Vielmehr werden durch das Anknüpfen an zivilrechtliche Institute, wie hier das Wettbewerbsverbot, Ergebnisse erzielt, die aus der steuerlichen Sicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zu rechtfertigen sind.

95 Urt. v. 30. 8. 1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; Urt. v. 12. 10. 1995 – I R 127/94, BFHE 179, 258; vgl. *Gosch*, DStR 1995, 1863; *Lawall*, DStR 1996, 605.

Die Lösung der Fälle, die in den Bereich des „Wettbewerbsverbots“ fallen, läßt sich m. E. zwanglos aus den Prinzipien der Angemessenheitsprüfung entnehmen:

Der Geschäftsführer hat für sein Geschäftsführergehalt eine angemessene Gegenleistung zu erbringen. Übt er neben der Geschäftsführertätigkeit eine eigene Tätigkeit aus (wobei es nicht darauf ankommt, ob diese Tätigkeit in Wettbewerb mit der Kapitalgesellschaft steht oder nicht), ist zu prüfen, ob das Geschäftsführergehalt angesichts der für die Geschäftsführertätigkeit einerseits und die eigene Tätigkeit andererseits aufgewendeten Zeit noch angemessen ist. Es hat also eine Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung des Geschäftsführers im Hinblick auf den Umfang der von ihm erbrachten Geschäftsführertätigkeit zu erfolgen. Ist die Gesamtausstattung angesichts des Umfangs der Geschäftsführertätigkeit zu hoch, liegt insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Die Kapitalgesellschaft kann frei entscheiden, ob sie ihre Geschäfte mit eigenen Ressourcen unter Leitung des Geschäftsführers durchführt, oder ob sie den Geschäftsführer als Subunternehmer auf eigene Rechnung beauftragt<sup>96</sup>. Solange die gewählte Alternative für die Gesellschaft unter Berücksichtigung der Kosten, der vorhandenen Ressourcen, des Risikos usw. mindestens gleich günstig ist wie die nicht gewählte, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann vorliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer bei den auf eigene Rechnung vorgenommenen Geschäften Ressourcen, Gewinnchancen, vertrauliche Informationen usw. der Kapitalgesellschaft für sich verwendet<sup>97</sup>. Grund für die verdeckte Gewinnausschüttung ist insoweit aber nicht ein zivilrechtliches Wettbewerbsverbot, sondern der Tatbestand, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer vermögenswerte Gegenstände, Informationen oder Kundenbeziehungen für sich verwendet, die einem fremden Dritten nur gegen Entgelt überlassen worden wären. Insofern liegt eine final auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Handlung (Dulden, Unterlassen) vor, die eine verdeckte Gewinnausschüttung nach den allgemeinen Grundsätzen darstellt.

## V. Verdeckte Gewinnausschüttung und Anrechnungsverfahren

Die Körperschaftsteuerreform 1976<sup>98</sup> hatte das erklärte Ziel, die verdeckte Gewinnausschüttung den offenen Ausschüttungen gleichzustellen. Im Ergeb-

<sup>96</sup> So mit begrüßenswerter Deutlichkeit BFH-Urt. v. 12. 10. 1995 – I R 127/94, BFHE 179, 258.

<sup>97</sup> BFH-Urt. v. 30. 8. 1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371.

<sup>98</sup> Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31. 8. 1976, BStBl. I 1976, 445.

nis ist dies weitgehend gelungen, insbesondere, nachdem durch das Steuerentlastungsgesetz 1984<sup>99</sup> Abs. 2 in § 28 KStG eingefügt worden war. Dadurch wurde die Verrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung mit dem verwendbaren Eigenkapital zum Schluß des Wirtschaftsjahres der Ausschüttung sichergestellt. Da dieses Eigenkapital bereits den Eigenkapitalzugang durch die verdeckte Gewinnausschüttung als voll belastetes Eigenkapital enthält, wird die Finanzierung der verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Eigenkapital erleichtert, wenn auch Körperschaftsteuererhöhungen durch Verwendung von unbelastetem Eigenkapital oder nach § 35 KStG nicht ausgeschlossen sind.

Allerdings ist die systematische Einordnung der verdeckten Gewinnausschüttung in den Bereich des Anrechnungsverfahrens nicht ganz klar; diese Unklarheit wird dadurch hervorgerufen, daß die §§ 27 ff. KStG den Begriff der „verdeckten Gewinnausschüttung“ nicht erwähnen<sup>100</sup>. Aber auch in den Bereich des Anrechnungsverfahrens läßt sich die verdeckte Gewinnausschüttung zwanglos einordnen, wenn man annimmt, daß das Anrechnungsverfahren eigene Oberbegriffe bildet, unter die die verdeckte Gewinnausschüttung fällt. Im Bereich des Anrechnungsverfahrens sind zwei grundlegende Fragen zu entscheiden. Es muß geregelt werden, welche Leistungen an Gesellschafter dem Anrechnungsverfahren unterliegen (sachlicher Regelungsbereich), und, zu welchem Zeitpunkt das Anrechnungsverfahren eingreift (zeitlicher Regelungsbereich). Jede dieser beiden Fragen wird durch die Bildung eines Begriffspaars geregelt<sup>101</sup>.

Der sachliche Geltungsbereich des Anrechnungsverfahrens, d. h. die Frage, welche Leistungen an den Gesellschafter in das Anrechnungsverfahren einbezogen werden, wird durch das Begriffspaar „Gewinnausschüttungen“ in § 27 Abs. 1 KStG und „sonstige Leistungen“ in § 41 KStG geregelt. Verdeckte

<sup>99</sup> Vom 22. 12. 1983, BStBl. I 1984, 14.

<sup>100</sup> Dies hat den BFH veranlaßt, von dem „einheitlichen“ Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung abzugehen und jeweils einen gesonderten Begriff der „verdeckten Gewinnausschüttung“ (§ 8 Abs. 3 KStG) für die Besteuerung der Körperschaft, der „anderen Ausschüttung“ (§ 27 Abs. 3 KStG) für das Anrechnungsverfahren und der „sonstigen Bezüge“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) für die Besteuerung des Gesellschafters anzunehmen; vgl. BFH-Urt. v. 20. 8. 1986 – I R 87/83, BStBl. II 1987, 75; Urt. v. 11. 2. 1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461; Urt. v. 26. 8. 1987 – I R 141/86, BStBl. II 1988, 143; Urt. v. 9. 12. 1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460; Urt. v. 14. 3. 1989 – I R 8/85, BStBl. II 1989, 633; Urt. v. 28. 6. 1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; Urt. v. 30. 5. 1990 – I R 47/87, BStBl. II 1991, 588.

<sup>101</sup> Die Begriffsbildung des BFH (Fu. 100), die drei unterschiedliche Begriffe annimmt, ist schon deshalb nicht überzeugend, weil sie nicht berücksichtigt, daß das Anrechnungsverfahren zwei (unterschiedliche) Oberbegriffe bildet, die jeweils die vGA umfassen. Konsequenterweise müßte der BFH also vier, nicht nur drei unterschiedliche Begriffe annehmen.

Gewinnausschüttungen fallen unter den Begriff der „Gewinnausschüttungen“ i. S. d. § 27 Abs. 1 KStG und nehmen daher am Anrechnungsverfahren teil<sup>102</sup>.

Der Zeitpunkt des Eingreifens des Anrechnungsverfahrens (zeitlicher Regelungsbereich) wird durch das Begriffspaar „Ausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen“ und „anderen Ausschüttungen“ nach § 27 Abs. 3, § 28 Abs. 2 KStG geregelt. Hier fallen die verdeckten Gewinnausschüttungen unter den Oberbegriff der „anderen Ausschüttungen“.

Es ist also nicht richtig, daß das Anrechnungsverfahren die „verdeckte Gewinnausschüttung“ nicht kennt (wie es sich aus der Rechtsprechung des BFH, aaO, ableiten ließe); vielmehr ordnet es die verdeckte Gewinnausschüttung nur bestimmten Oberbegriffen zu. Das Anrechnungsverfahren hat keinen eigenständigen Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung. Es wird lediglich die Gesamtheit der Vermögensbewegungen zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner unter eigene Oberbegriffe eingeordnet. Es werden somit keine neuen Begriffe gebildet, sondern lediglich die vorhandenen Begriffe nach den Erfordernissen des Anrechnungsverfahrens geordnet<sup>103</sup>. Das ändert aber nichts daran, daß die verdeckte Gewinnausschüttung auch im Anrechnungsverfahren Bedeutung hat.

Die verdeckte Gewinnausschüttung bildet auf jeder der verschiedenen Ebenen (Ebene der Körperschaft, Ebene des Anrechnungsverfahrens, Ebene des Gesellschafters) den steuerlich relevanten Tatbestand. Zu unterscheiden sind hierbei lediglich

- das Merkmal, das die Rechtsfolgen auslöst: Einkommensminderung bei § 8 Abs. 3 KStG, Abfluß bei § 27 KStG, Zufluß bei § 20 EStG, sowie
- die Rechtsfolgen selbst: Einkommenszurechnung bei § 8 Abs. 3 KStG, Körperschaftsteuerminderungen oder -erhöhungen bei §§ 27 ff. KStG, Zurechnung von Einkünften bei dem Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

<sup>102</sup> Ich tendiere zu dieser Subsumtion, obwohl nach der hier vertretenen Ansicht, daß es sich um Einkommenszurechnung, nicht um Gewinnausschüttung im strengen Sinne handelt, auch die Ansicht vertreten ließe, daß die vGA systematisch unter den Begriff „sonstigen Leistungen“ zu subsumieren ist. Ein Unterschied in der Rechtsfolge ist mit dieser Begriffsbildung aber nicht verbunden. Die von Kirchgeser, DB 1996, 703, vertretene Systematik, wonach verdeckte Gewinnausschüttungen weder „Ausschüttungen“ nach § 27 Abs. 1 KStG noch „sonstige Leistungen“ i. S. d. § 41 KStG sind, steht weder mit dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzes-systematik, der Gesetzesbegründung und dem Gesetzeszweck in Einklang.

<sup>103</sup> Vgl. Maas, StVj 1990, 42; Frotscher/Maas, KStG, zu § 27 Anm. 91; vgl. auch oben Abschn. II. 4.

Die vom BFH<sup>104</sup> geschaffene Begriffsbildung hat den Blick für diese Unterschiede geschärft. Das darf aber andererseits nicht den Blick dafür versperren, daß es sich in allen drei Ebenen um den gleichen Sachverhalt handelt, d. h. um die gleiche verdeckte Gewinnausschüttung, die bei der Körperschaft zur Einkommenszurechnung führt, am Anrechnungsverfahren teilnimmt und schließlich bei dem Gesellschafter zu Einkünften führt<sup>105</sup>. Es handelt sich also nicht um drei Begriffe, die unabhängig voneinander sind, sondern um einen einheitlichen Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung, der auf den unterschiedlichen Ebenen unterschiedlichen Regelungen und Rechtsfolgen unterliegt.

## VI. Ausblick

Die verdeckte Gewinnausschüttung hat von jeher im Zentrum des praktischen Interesses und der wissenschaftlichen Diskussion im Bereich des Körperschaftsteuerrechts gestanden, ohne daß Einverständnis über die systematischen Grundlagen erzielt werden konnte. M. E. ließen sich eine Vielzahl der auftretenden praktischen Probleme und der dogmatischen Schwierigkeiten vermeiden, wenn der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung konsequent darauf beschränkt würde, was Sinn dieses Instituts ist: die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaft sicherzustellen, also zu verhindern, daß diese Leistungsfähigkeit künstlich durch gesellschaftsrechtlich veranlaßte Maßnahmen gemindert wird. Dies bedeutet den Verzicht auf alle Versuche, den Tatbestand auszudehnen, insbesondere

- die Anerkennung von gesellschaftsrechtlich beeinflussten Leistungsbeziehungen, wenn die Einkünfte der Kapitalgesellschaft, verglichen mit der arms-length-Situation, nicht gemindert sind, die Leistungsbeziehung also nicht auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtet ist, sowie
- den Verzicht auf die formalen Kriterien, nämlich die vorherige, klare und zivilrechtlich wirksame Vereinbarung.

Eine Einkommenszurechnung auf Grund einer verdeckten Gewinnausschüttung ist dann nur möglich, wenn eine Angemessenheitsprüfung ergibt, daß die Körperschaft für ihre Leistungen keine angemessene Gegenleistung erhalten hat und das Geschäft daher auf eine Begünstigung des Gesellschafters gerichtet war.

In dieser Form entspricht das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung nicht nur dem Gebot der Steuergerechtigkeit, sondern wird in der prakti-

<sup>104</sup> Vgl. Fn. 100.

<sup>105</sup> Vgl. die sehr pointierte Bemerkung von *Lebmann/Kirchgesser*, DB 1994, 1052, 2053, daß „das Konstrukt der vGA die Tortur der Dreiteilung nicht überlebt hat“.



schen Beratung und Rechtsanwendung auch handhabbar. M. E. wäre dies ein viel bedeutenderer Fortschritt, als er z. B. durch eine gesetzliche Regelung einer Rückabwicklung der verdeckten Gewinnausschüttung zu erzielen wäre<sup>106</sup>.

---

## Diskussion

zu dem Referat von *Dr. Gerrit Frotscher*

Leitung  
*Dr. Siegfried Widmann*

*Dr. Widmann:*

Vielen Dank, Herr *Frotscher*. Ich glaube, das ist eine sehr gute Grundlage für die Diskussion. Sie haben die Rechtsprechung des BFH sehr in Frage gestellt. Die verdeckte Gewinnausschüttung als solche ist erst 1934 in das Gesetz gekommen. Der RFH hat dieses Institut früher zur Grundlage der Besteuerung genommen und hat das aus dem Gesetz heraus ausgelegt. Die ursprünglichen Entscheidungen betrafen die Besteuerung des Gesellschafters. Der RFH kam im Ergebnis ohne die im Gesetz verankerte Definition zu den verdeckten Gewinnausschüttungen.

*Prof. Dr. Lang:*

Herr *Frotscher*, Sie haben sehr eindrucksvoll dargestellt, daß mit der rein sprachlichen Fassung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung nicht weiterzukommen ist. Wir haben es hier mit einem Rechtsinstitut zu tun, bei dem auch die historische Auslegung nicht sehr viel weiterhilft. Es handelt sich um ein grundlegendes Rechtsinstitut, bei dem es das Gesetz der Rechtsprechung überläßt, den dogmatisch richtigen Weg zu finden.

Welchem Zweck dient das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung? Nach dem gegenwärtigen Stand der Dogmatik kann nicht allein auf die Bereicherung des Gesellschafters abgestellt werden, wie der Tiger-Fall oder auch der Fall der Pensionsrückstellung zeigen. Das Institut der vGA eliminiert Umstände der Einkommensminderung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; nach dem Totalitätsprinzip erfaßt es Einkommen dort, wo Einkommen ohne das Institut der vGA nicht erfaßt wäre, so zum Beispiel im Falle der unentgeltlichen Nutzung einer

---

<sup>106</sup> Vgl. die nicht Gesetz gewordene Regelung im Entwurf des Jahressteuergesetzes 1996.

schwer vermietbaren Wohnung durch einen Gesellschafter. Die dogmatische Fehlentwicklung der Rechtsprechung in den Fällen des Wettbewerbsverbots und der Nur-Pension erblicke ich darin, daß der Zweck vollständiger Erfassung überspannt wird. Es wird per vGA Einkommen konstruiert, das so gar nicht entstanden ist. Herr *Dr. Pelka* hat den Doppelbesteuerungseffekt im Falle des Wettbewerbsverbots überzeugend nachgewiesen: Der Gesellschafter erwirtschaftet Einkommen bereits dadurch, daß er das Wettbewerbsverbot nicht beachtet. Den Doppelbesteuerungseffekt verdeutlicht insbesondere die Tatsache, daß das Einkommen des Gesellschafters durch Entschädigungszahlungen an die Gesellschaft nicht gemindert wird. Im Falle der Nur-Pension wird bereits das Einkommen der Kapitalgesellschaft i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht gemindert, weil der Gesellschafter bei angemessenen Bedingungen ein höheres Entgelt mit der Folge geringeren Einkommens der Kapitalgesellschaft bekommen hätte. Wenngleich der Tatbestand der vGA nach dem gegenwärtigen Stand der Dogmatik ohne Vorteilszufluß an den Gesellschafter verwirklicht sein kann, so darf unter dem Aspekt richtiger Erfassung von Einkommen die Einkommenssituation des Anteilseigners nicht außer Acht gelassen werden.

*Dr. Widmann:*

Der Hauptstreitpunkt besteht im Folgenden: Ausgangspunkt ist, daß es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt. Dann hat man die erste These zur Ausfüllung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs aufgestellt und hat gesagt, es müßte eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegen. Jetzt tritt die Divergenz auf. Herr *Frotscher*, Sie haben in Ihrem Vortrag diese gesellschaftsrechtliche Veranlassung, diesen Oberbegriff, eingeengt und gesagt, er müßte ersetzt werden durch das Merkmal der finalen Begünstigung der Gesellschafter. Sie leiten daraus Ihre Schlußfolgerungen ab. Letztlich kommt es darauf an, ob diese Einengung richtig ist. Sie leiten etwa daraus ab, daß die Nur-Pension im Endergebnis nicht auf eine finale Begünstigung des Gesellschafters ausgerichtet ist, weil sie letztlich nur die Gesellschaft begünstigt, da sie statt eines Gehaltes später nur die Pension zu zahlen hat. Das ist ein Liquiditätsvorteil. Es geht darum, ob diese Einengung richtig ist. Wenn sie richtig ist, dann sind alle Schlußfolgerungen, die Sie daraus ziehen, zutreffend.

*Dr. Frotscher:*

Zuerst zu dem, was sie gesagt haben, Herr *Lang*. Es ist wohl nicht überraschend, daß ich nicht Ihrer Meinung bin. Ich gehe vom Gesetz aus. Und im Gesetz steht in § 8 Abs. 3 KStG „das Einkommen der Körperschaft darf nicht gemindert werden“. Das ist die Aussage des Gesetzes. Da ist von einem *Anteilseigner* überhaupt keine Rede. Es ist eine Möglichkeit, das Einkommen

dadurch zu mindern, daß ich Vermögen auf die Anteilseigner übertrage, aber es ist nicht die einzige Möglichkeit, es gibt auch andere. Das heißt, der gesamte § 8 KStG, der ja die Grundlage des Körperschaftsrechts ist, behandelt nur die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, der Körperschaft. Von daher bin ich durchaus der Meinung, daß man die ganze verdeckte Gewinnausschüttung nicht aus der Sicht des Anteilseigners sehen kann. Ich würde den Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung auch etwas anders formulieren, als Sie es getan haben. Ich würde sagen: Es kommt darauf an, das Einkommen der Körperschaft so zu besteuern, wie es entstanden wäre, wenn diese „Manipulation“ nicht vorgenommen worden wären. Das heißt, die Körperschaft ist so zu besteuern, wie das Gesetz es vorsieht. Und wenn durch irgendwelche Maßnahmen dieses Einkommen gemindert ist, dann müssen wir korrigieren. Und das ist im Gesetz genannt „verdeckte Gewinnausschüttung“.

Nun zu dem, was Sie gesagt haben, Herr *Widmann*. Ich sehe meine Formulierung eigentlich nicht als Ersetzung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung, sondern als eine Konkretisierung. Sie haben völlig recht, das geht auf meine Grundauffassung von der verdeckten Gewinnausschüttung zurück: Die Frage ist: Wozu besteht das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung. Wir haben es in erster Linie dafür, daß die Körperschaft angemessen besteuert wird. Ihr Beispiel, Herr *Lang*, mit der nicht vermietbaren Wohnung: ich würde es eher für zulässig halten, wenn die Wohnung nicht vermietbar ist, keine Einkommenserhöhung bei der Kapitalgesellschaft vorzunehmen. Das muß dann aber nicht heißen, daß wir keine Kapitaleinkünfte aus § 20 EStG beim Gesellschafter haben. Wir haben Parallelfälle, z. B. Abtretung eines Anspruchs auf Investitionszulage an den Gesellschafter. Die Investitionszulage gehört nicht zum Einkommen, die Abtretung des Anspruchs führt nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, weil das Einkommen nicht gemindert ist. Aber ich bin der Meinung, sie führt zu einem Zufluß beim Gesellschafter.

*Krauß:*

Zunächst eine Frage an Herrn Prof. *Lang*: Ist nicht im Fall der schwer vermietbaren Wohnung ein Bereicherungsanspruch der Gesellschaft gegeben – unabhängig davon, ob tatsächlich der Nachweis gelingt, daß die Wohnung vermietbar ist? Es wäre dann bei der Gesellschaft Vermögen verwendet worden, wenn der Bereicherungsanspruch nicht geltend gemacht wird. – Herr Dr. *Frotscher*, zur Finalität als Wesensmerkmal der steuerneutralen Einkommensverwendung: Eine Ein-Frau-GmbH hat eine entsprechende Gesellschafter-Geschäftsführerin, zu der sich der Betriebsgärtner in Liebe verzehrt. Während seiner Arbeitszeit begibt er sich heimlich auf ihr Privatgrundstück und bringt zwei Stunden lang den Garten in Ordnung. Er schreibt das als Arbeitszeit auf und wird entsprechend entlohnt. Es entstehen also zunächst Betriebsausgaben, eine

Art versehentliche Einkommensverwendung. Ist das ein Fall der verdeckten Gewinnausschüttung?

*Dr. Frotscher:*

Finalität verstehe ich nicht als Absicht, sondern als steuerrechtlich objektivierete Wertung, wie der Vorgang in der Außenwelt zu werten ist. Ich sehe darin also kein subjektives Element. Jetzt zu Ihrem Fall. Wenn ich Ihren Fall richtig verstanden habe, bringt der Gärtner, aus welchen Gründen auch immer, den Privatgarten der Gesellschafter-Geschäftsführerin auf Kosten der GmbH in Ordnung. Ich sehe eigentlich nicht, warum wir keine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen sollten. Ich sehe auch aus dem Gesichtspunkt der Finalität keinen Grund. Wenn er das tut, ohne daß die Geschäftsführerin das weiß, dann kommen wir natürlich in sehr esoterische Fälle. Dann würde ich dahintendieren, keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, weil am Ende die verdeckte Gewinnausschüttung immer eine Handlung sein muß, die der Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist.

*Prof. Dr. Bareis:*

Herr *Frotscher*, ich sehe wie Sie, tatsächlich keinen Grund, bei einer vollen Pensionszusage irgend etwas an verdecktem Einkommen anzunehmen. Unter der Voraussetzung, daß diese nach üblichen ökonomischen Kriterien angemessen ist, ist dies völlig klar. Ich glaube allerdings, daß Ihr Kriterium, das finale Kriterium, das Problem nicht löst. Ökonomisch liegt eine gewollte Begünstigung des Gesellschafters vor, denn er hat heute kein Einkommen zu versteuern, sondern erst in Zukunft Einkommen zu versteuern.

*Dr. Frotscher:*

Dazu zwei Bemerkungen. Mein Kriterium von der finalen Vorteilszuwendung oder der final auf Bereicherung des Gesellschafters gerichteten Handlung betrachte ich als Denkmodell, nicht als Begriff. Ich glaube, es muß noch eine ganze Menge Arbeit geleistet werden, um aus diesem Denkmodell subsumierbare Begriffe zu machen. Ich würde Ihren Fall anders lösen. Ich würde sagen, aus der Vorteilszuwendung, aus der finalen Handlung, könnte man die verdeckte Gewinnausschüttung ableiten. Aber wenn man damit Schwierigkeiten hat, hat man noch ein weiteres Merkmal, nämlich die Einkommensminderung. Das heißt, man müßte überlegen: Ist denn, selbst wenn hier ein Vorteil an den Gesellschafter zugewendet ist, etwa Steuervorteile, dadurch das Einkommen der Kapitalgesellschaft gemindert worden? Dann würde man dazu kommen, daß das Einkommen nicht gemindert worden ist. Die finale Zuwendung ist ja nur *ein* Kriterium der verdeckten Gewinnausschüttung.

*Dr. Widmann:*

Mit dem Steuervorteil ist es schon eigenartig. Wenn Sie dem Gesellschafter kein Gehalt zahlen oder keine Pensionszusage geben, wird niemand deswegen eine verdeckte Gewinnausschüttung konstruieren, weil der Gesellschafter keine Steuern zahlen muß.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

*Herr Frotscher*, ich glaube, ich kann Ihren allgemeinen Ausführungen sicherlich in einem Umfang von mindestens 80% zustimmen. Ich habe allerdings Probleme bei Ihrer Kritik an der BFH-Rechtsprechung. Nehmen wir den Fall der Nur-Pension. Ich mache immer wieder folgende Feststellung: Die Gesellschafter einer GmbH veräußern ihre GmbH-Anteile. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer hatte neben seinem Gehalt eine Pensionszusage. Im Augenblick der Anteilsveräußerung wird auf die Pension verzichtet. Der steuerliche Vorteil des Pensionsverzichts besteht darin, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer einen höheren Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 EStG bekommt, der mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern ist. Ist auch seine Ehefrau noch mit 20% an der Gesellschaft beteiligt, bekommt auch sie einen höheren Veräußerungsgewinn, der nicht einmal steuerbar ist. Dies wirft die Frage auf, ob nicht die GmbH mit Ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Nur-Pension nur deshalb vereinbart, um den Gewinn niedrig und den Liquidationserlös hoch zu halten. Wir bewegen uns insoweit an der Grenze zum Scheingeschäft. Diese Grenze ist jedoch für die Rechtsprechung der Finanzgerichte ungemein schwierig zu ziehen. Der BFH geht deshalb nolens volens davon aus, daß diese Nur-Pension als Verbindlichkeit hinzunehmen ist. Aber er prüft unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs, ob die Pensionszusage wirklich ernsthaft gemeint ist. Wenn sie einmal unterstellen, sie sei nicht ernstlich gemeint, dann liegt insoweit eine Manipulation, aber nicht unbedingt die Absicht vor, dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden. Vielleicht muß man diese beiden Begriffe doch trennen; sie hängen nicht so eng zusammen. Der BFH bezweifelt in den Fällen der Nur-Pension, daß ein Verhalten, das dem Fremdvergleich nicht entspricht, ernstlich gemeint ist.

Ich darf zu zwei Punkten noch eine Bemerkung machen. Sie haben die Investitionszulage erwähnt. Wie wollen Sie diese beim Eingang in die Gliederungsrechnung erfassen? Wollen Sie sie nicht im EK 02 erfassen? Müssen Sie dann nicht auch eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen? Sie haben ja zunächst eine Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals und anschließend einen Abfluß. Mir geht es nicht um den Abfluß, sondern um die Erhöhung des vEK. Meines Erachtens müssen Sie insoweit die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG beim Zugang zum vEK anwenden. Dann aber wäre etwas, was Sie vermeiden wollten, doch gegeben.

Ein letzter Punkt: Sie haben sehr betont, es sei eine Minderung des Einkommens, aber keine Minderung des Gewinns erforderlich. Ich meine, es geht nur um die gleichzeitige Minderung des Gewinns und des Einkommens, obwohl der Wortlaut anders formuliert zu sein scheint. Ich sage das deshalb, weil es Auswirkungen auf die Gewerbeertragsteuer hat. Die Gewerbeertragsteuer knüpft im § 7 GewStG an den Gewinn an, der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und Einkommensteuergesetzes ermittelt worden ist. Wenn Sie deshalb dafür eintreten, daß nur eine Einkommensminderung und keine Gewinnminderung erforderlich sei, dann könnten wir die verdeckte Gewinnausschüttung auf die Gewerbeertragsteuer nicht durchschlagen lassen.

*Dr. Frotscher:*

Zu dem ersten Punkt. Ich glaube das ist der wichtigste. Ich habe Ihren Aufsatz gelesen, den Sie zu diesem Fall in Erwiderung auf Herrn *Hoffmann* geschrieben haben. Ich habe hier ein systematisches Problem. Wenn der BFH seine Rechtsprechung damit begründete, die Vereinbarung der Pension sei nicht ernstlich gemeint, entstünde kein Problem. Daß ein Scheingeschäft nicht der Besteuerung zugrunde zu legen ist, darüber bestehen überhaupt keine Zweifel, dazu brauchen wir die verdeckte Gewinnausschüttung nicht. Aber der BFH verwendet dieses Argument nicht. Er hatte einen Fall zu entscheiden, bei dem ich durchaus nachempfinden kann, daß er gegen die Gestaltung Bedenken hatte. Aber statt zu sagen, dies sei ein Einzelfall, stellt der BFH anhand dieses Einzelfalls einen Grundsatz auf: Die Position des Geschäftspartners sei einzu-beziehen. Wenn ein unabhängiger Geschäftspartner das Geschäft nicht abgeschlossen hätte, weil er dadurch Vermögensnachteile erleide, sei es eine verdeckte Gewinnausschüttung. So ungefähr steht es verkürzt in dem Urteil. Die Finanzverwaltung dehnt das dann auf alle möglichen Fälle aus. Zu der Frage des Scheingeschäfts: Ich habe diese Begründung auch gelesen, daß der BFH die Ernstlichkeit bezweifelt. Wenn die Beteiligten ein für uns völlig unvorstellbares unsinniges Geschäft abschließen und es durchführen, sehe ich keine Grundlage, das als nicht ernstlich anzusehen. Wenn sich die Beteiligten so verhalten, ist es kein Scheingeschäft, dann ist es ernstlich gemeint. Wenn im Falle einer Liquidation oder einer Veräußerung die Pensionsverbindlichkeit erlassen wird, mag das steuerliche Konsequenzen haben. Ich würde vielleicht dahin tendieren, zu sagen, der Erlaß der Pensionsverbindlichkeit ist keine Einlage, sondern wir machen bei der GmbH den Erlaß steuerpflichtig. Aber daraus eine verdeckte Gewinnausschüttung zu konstruieren, dem kann ich nicht folgen.

Zur Investitionszulage: Ich würde die Investitionszulage durchaus als Vermögenszugang sehen, der ins EK 02 geht. Ob ich das, was an den Gesellschafter geht, „verdeckte Gewinnausschüttung“ nenne oder „andere Ausschüttung“ im

Sinne des § 41 KStG, ist ziemlich gleichgültig. Dann ist noch zu entscheiden, ob die Ausschüttungsreihenfolge anzuwenden ist oder ob eine gezielte Ausschüttung aus dem EK 02 zuzulassen ist, was wir zum Beispiel beim EK 04 bei Rückzahlung von Nachschüssen annehmen. Ich würde die Ausschüttungsreihenfolge anwenden. Das hat aber nichts mehr mit der verdeckten Gewinnausschüttung zu tun.

Zur Frage, warum ich so darauf bestehe, daß die verdeckte Gewinnausschüttung keine *Gewinnminderung* ist, sondern *Einkommensminderung*: Es gibt einen interessanten Fall, der neu aufgetreten ist aus § 8b KStG. Nehmen wir folgenden Fall: Eine deutsche Kapitalgesellschaft hat eine ausländische Beteiligung, Buchwert 100, Teilwert 1000. Diese ausländische Beteiligung wird an einen Gesellschafter zum Buchwert verkauft. Verdeckte Gewinnausschüttung oder nicht? Die Finanzverwaltung sagt „ja“, ich sage „nein“. Denn die verdeckte Gewinnausschüttung soll die Besteuerungsgrundlagen herstellen, die bestehen würden, wenn die Gesellschafter und die Kapitalgesellschaft sich „ordentlich“ verhalten hätten. Was wäre passiert, wenn die Beteiligung zum Wert von 1000 verkauft worden wäre? Der ermittelte Veräußerungsgewinn wäre gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen. Der *Gewinn* ist durch die Veräußerung zum Buchwert gemindert. Es liegt eindeutig eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Bei richtiger Handhabung wäre der Gewinn aber steuerfrei gewesen, also ist das *Einkommen* nicht gemindert worden. Und daraus ziehe ich den Schluß, daß es keine Begründung dafür gibt, in diesem Falle eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Die Richtlinien sehen das anders.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

*Herr Frotscher*, ich stimme Ihnen in dem letzten Fall im Ergebnis zu. Aber ich würde eine andere Begründung wählen. Stellen Sie sich bitte die ausländische Betriebsstätte einer inländischen GmbH in Frankreich vor. Aus dieser Betriebsstätte soll ein bestimmtes Wirtschaftsgut unter Preis an den Gesellschafter verkauft werden. Das ist an sich der typische Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung. Sie vollzieht sich aber im steuerfreien Bereich der ausländischen Betriebsstätte. Wir müssen insoweit anerkennen, daß es auch steuerfreie verdeckte Gewinnausschüttungen gibt. Wir müssen die verdeckte Gewinnausschüttung bestimmten Geschäftsvorfällen zurechnen und sie wie diese steuerlich behandeln. Mit dieser Begründung würde ich auch den § 8b KStG-Fall lösen. Ich weiß, daß die Finanzverwaltung das in dem § 8b KStG-Fall anders beurteilt. Es ist dennoch ständige Rechtsprechung des BFH, die verdeckte Gewinnausschüttung an den einzelnen Geschäftsvorfall anzuknüpfen und sie nicht als eine Erhöhung des Totalgewinnes zu betrachten.

*Prof. Dr. Tanzer:*

Herr *Frotscher*, Sie haben dargestellt, daß die handelsrechtlichen und die steuerrechtlichen Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung inhaltlich differieren. Das ist zweifellos zuzugeben. Nur glaube ich, daß sich aus gesellschaftsrechtlichen Positionen einiges über das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung gewinnen läßt. Man darf nämlich vielfach nicht außer acht lassen, daß der geschädigten Gesellschaft ein Rückersatzanspruch gegenüber dem Gesellschafter entsteht, wobei unser österreichisches GmbH-Recht an sich noch strenger ist als Ihr deutsches Recht. Dieser Rückersatzanspruch ist es, der gewissermaßen zunächst auf einer ersten gedanklichen Stufe das ausgleicht, was vorerst aus der Gesellschaft abgeflossen ist. Es kann daher sehr wohl eine verdeckte Gewinnausschüttung auf einer zweiten Stufe vorliegen, nämlich auf der Stufe der Verfügung über einen an sich validen Rückersatzanspruch. Aber da müßte man dann auch die verdeckte Gewinnausschüttung zeitlich anders lagern und insgesamt dann vielleicht auch zu einer anderen Behandlung im Einzelfall gelangen. Eine Entspannung durch den Rückersatzanspruch würden jedenfalls jene Fälle finden, die eher obskur sind, sich aber auch in der Praxis ereignen, nämlich die Fälle der nicht wissentlichen und willentlichen verdeckten Gewinnausschüttung. Auch Probleme der Rückabwicklung einer erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung könnte man durch eine gedankliche Zwischenschaltung des Rückersatzanspruchs vielfach sachgerechter lösen.

*Prof. Dr. Lang:*

Zivilrechtlich besteht in dem Fall der Überlassung der Wohnung, die anderweitig kaum vermietbar ist, kein Bereicherungsanspruch. Deshalb habe ich ja den Fall der schwer vermietbaren Wohnung zitiert.



# Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft

Prof. Dr. *Torsten Ehmcke*

Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Münster

## *Inhaltsübersicht*

- |  |   |
|--|---|
| I. Einleitung  |   |
| II. Nichtabziehbare Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken | 2. Nichtabziehbare Aufwendungen oder verdeckte Gewinnausschüttung                     |
| 1. Begriff der Aufwendungen  | V. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile   |
| 2. Abzugsverbot bei Betriebsausgaben                               | VI. Aufsichtsratsvergütungen  |
| III. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern            | 1. Aufsichtsrat der Komplementär-GmbH   |
| 1. Kapitalertragsteuern  | 2. Rechtspolitische Kritik  |
| 2. Erstattung nichtabziehbarer Aufwendungen                        | VII. Zuordnung der sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen in der Gliederungsrechnung |
| IV. Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch                            | 1. Abzug vom EK 45 in seiner Gesamtheit   |
| 1. Entnahme- oder Gesellschafter-eigenverbrauch                    | 2. Abzug nach Verlustjahren   |

## I. Einleitung

Unter der Überschrift „Nichtabziehbare Aufwendungen“ enthält § 10 KStG einen Katalog von Aufwendungen, die bei der Einkunfts- und Einkommensermittlung<sup>1</sup> der Gesellschaft nicht abgezogen werden können. Die Auslegung dieser Vorschrift wird im Mittelpunkt meiner Ausführungen stehen.

Die Auflistung der nichtabziehbaren Aufwendungen in § 10 KStG ist allerdings, wie schon der Einleitungssatz „Nichtabziehbar sind *auch* . . .“ zeigt, nicht abschließend<sup>2</sup>. Auf Grund der Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG ist auch eine Fülle einkommensteuerlicher Vorschriften<sup>3</sup> anwendbar, welche die Nichtabziehbarkeit bestimmter Aufwendungen anordnen. Soweit sich hierbei keine

1 BFH v. 14. 9. 1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, 208.

2 *Graffe* in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Komm. z. KStG und EStG, Tz. 1 zu § 10 KStG.

3 Z. B. § 3c, § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 4 und 7 bis 10, §§ 4c, 4d und 50 Abs. 1 EStG. Weitere Abzugsverbote erhalten § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG in bezug auf Spenden, soweit sie die dort genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, sowie § 160 AO.

speziellen körperschaftsteuerlichen Fragen ergeben, werde ich auf diese Vorschriften im folgenden nicht gesondert eingehen.

§ 10 KStG bestimmt nur, welche Aufwendungen im Rahmen der Einkommensermittlung nichtabziehbar sind. Die körperschaftsteuerlichen Folgen dieser Qualifizierung werden dagegen maßgeblich durch die Gliederungsvorschriften des § 31 KStG beeinflusst. Dazu werde ich am Schluß meiner Ausführungen Stellung nehmen.

## II. Nichtabziehbare Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken (§ 10 Nr. 1 KStG)

### 1. Begriff der Aufwendungen

Nach § 10 Nr. 1 KStG sind nichtabziehbar die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind.

Aufwendungen i. S. des § 10 KStG setzen die Verwendung eigenen Einkommens oder Vermögens bei der Körperschaft voraus<sup>4</sup>. Dies erfordert zwar, da die Vorschrift an die Terminologie des § 4 Abs. 4 EStG anknüpft, keinen Abfluß von Ausgaben i. S. des § 11 Abs. 2 EStG<sup>5</sup>. Der Verzicht auf Einnahmen führt jedoch nur dann zu Aufwendungen i. S. dieser Vorschrift, wenn die entgehenden Einnahmen nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen der Körperschaft zuzurechnen sind<sup>6</sup>. Daraus folgt, daß z. B. im Falle zinsfreier oder -verbilligter Darlehensgewährung durch die Körperschaft keine Aufwendungen – etwa in Höhe fiktiver angemessener Zinsen – gegeben sind<sup>7</sup>.

Dagegen soll die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung zu Aufwendungen i. S. des § 10 Nr. 1 KStG führen können. Diese Literaturmeinung<sup>8</sup> geht auf eine Entscheidung des BFH v. 2. 5. 1974<sup>9</sup> zurück, in der

4 *Boochs* in: Lademann, Komm. z. KStG, § 10 Rz. 5; *Frotscher* in: *Frotscher/Maas*, Komm. z. KStG, § 10 Rz. 11; *Graffe* in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt* (Fn. 2), § 10 KStG Rz. 15; *Krebs* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 10 KStG Anm. 23.

5 *Krebs* in: *H/H/R*, § 10 KStG Anm. 2; a. A. wohl *Frotscher* (Fn. 4), § 10 Rz. 11.

6 *Graffe* (Fn. 2), § 10 KStG Rz. 15; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 Rz. 11.

7 BFH v. 22. 9. 1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; zustimmend u. a. *Blümlich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 15; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 5; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 11; *Lange* in: *Mössner/Seeget/Lange*, KStG, § 10 Rdnr. 8. Zur Bestellung eines Nießbrauchs s. *Krebs* in: *H/H/R*, § 10 KStG Anm. 23; *Boochs*, a. a. O., § 10 KStG Rz. 5; *Frotscher*, a. a. O., § 10 KStG, Rz. 11; *Lange*, a. a. O., § 10 KStG Rz. 8.

8 *Blümlich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 15; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 5; *Graffe* (Fn. 2), § 10 Rz. 15; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 12; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG, Rz. 8, 11; *Schuhmann*, in: *Greif/Schuhmann*, Komm. z. KStG, § 10 KStG Rz. 14; *Krebs* in: *H/H/R*, § 10 KStG Anm. 23.

über folgenden Sachverhalt zu entscheiden war: Ein Studentenverein, dessen satzungsmäßiger Zweck u. a. die wirtschaftliche Förderung seiner Mitglieder ist, vermietete Zimmer an vereinsangehörige Studenten zu einem nicht die Selbstkosten deckenden Mietzins. Der BFH hat den Ansatz negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zugelassen. Die Aufwendungen seien nach § 12 Nr. 1 KStG a. F.<sup>10</sup> nicht abziehbar, da der Verzicht auf einen kostendeckenden Mietzins der Erfüllung des Satzungszwecks diene.

Die Literatur hat dieser Entscheidung unter Hinweis auf die Nutzungswertbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugestimmt. Sie geht offenbar davon aus, daß der Nutzungswert der überlassenen Zimmer nach § 21 Abs. 2 I. Alt. EStG der überlassenden Körperschaft (hier: dem Studentenverein) zuzurechnen sei.

Dieser Ansatz ist seit 1987 überholt. Denn die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 EStG ist durch das WohneigFG v. 15. 5. 1986<sup>11</sup> beseitigt worden. Die Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG gilt nicht für die Fälle der Nutzungsüberlassung, in denen der Nutzungswert dem Nutzenden zuzurechnen war, weil er eine gesicherte Rechtsposition erlangt hat<sup>12</sup>.

Aber auch schon für vorhergehende Veranlagungszeiträume kann die Entscheidung des BFH v. 2. 5. 1974 nicht auf der Zurechnung des Nutzungswertes beruht haben. Denn ein möbliertes Studentenzimmer ist auch nach der älteren Rechtsprechung<sup>13</sup> nur dann als Wohnung i. S. des § 21 Abs. 2 EStG zu werten, wenn es die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglicht, d. h. wenn eine Küche oder Kochgelegenheit vorhanden ist. Auch der I. Senat des BFH hat seine Entscheidung v. 2. 5. 1974 später dahingehend interpretiert, wegen des Verzichts auf kostendeckende Einnahmen habe es bereits an der Einkunftserzielungsabsicht gefehlt<sup>14</sup>. Dies ist aber ein völlig anderer Ansatz als der des § 10 Nr. 1 KStG<sup>15</sup>.

Eine Zurechnung des Nutzungswerts beim Nutzenden steht somit einer Zuordnung der Aufwendungen bei der GmbH nicht entgegen.

9 BFH v. 2. 5. 1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549.

10 Die Vorschrift entspricht dem § 10 Nr. 1 KStG.

11 Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums – Wohneigentumsförderungsgesetz – v. 15. 5. 1986, BGBl. I 1986, 730.

12 *Stephan*, Die Wohneigentumsförderung, 5. Aufl., S. 394.

13 BFH v. 7. 12. 1982 – VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660; v. 10. 4. 1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791; v. 24. 4. 1991 – XI R 9/84, BStBl. II 1991, 794; v. 11. 8. 1992 – IX R 223/87, BStBl. II 1993, 31.

14 BFH v. 15. 7. 1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75, 76.

15 Die Frage, ob Körperschaften eine außerbetriebliche Sphäre haben, ist dogmatisch noch ungeklärt.

## 2. Abzugsverbot bei Betriebsausgaben

Der BFH<sup>16</sup> vertritt mit ungeteilter Zustimmung der Literatur<sup>17</sup> die Auffassung, das Abzugsverbot für Aufwendungen, die eine Körperschaft in Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke macht, gelte dann nicht, wenn die Aufwendungen zugleich Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG sind. Denn der Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG gehe dem Abzugsverbot des § 10 KStG vor.

Die dogmatische Begründung dieser Auffassung ist unklar. Möglicherweise nimmt der BFH an, in diesen Fällen sei sowohl der Tatbestand des § 10 Nr. 1 KStG als auch des § 4 Abs. 4 EStG erfüllt, aus Konkurrenzgründen sei jedoch dem § 4 Abs. 4 EStG der Vorrang einzuräumen<sup>18</sup>. Ein solches Verständnis würde m. E. jedoch dem klaren Wortlaut und dem systematischen Charakter des § 10 KStG als *lex specialis* nicht gerecht. Die eindeutige Anordnung des Abzugsverbots für die darin genannten Aufwendungen kann nicht durch die Annahme eines derartigen Vorrangs des § 4 Abs. 4 EStG auf Konkurrenzebene außer Kraft gesetzt werden.

Statt dessen ist in diesen Fällen der zu weit gefaßte Wortlaut des § 10 Abs. 1 KStG im Wege der teleologischen Reduktion einschränkend dahingehend ausulegen, daß nur solche Aufwendungen zum Zwecke der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft den Tatbestand des § 10 Nr. 1 KStG erfüllen, die nicht als Betriebsausgaben zu qualifizieren sind, sondern Einkommensverwendung darstellen. Denn § 10 Nr. 1 KStG bezweckt, ebenso wie § 12 EStG<sup>19</sup>, nur solche Aufwendungen vom Abzug auszuschließen, die ihrer Art nach eine Verwendung des Einkommens darstellen<sup>20</sup>. In den vorbezeich-

16 BFH v. 10. 5. 1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335; v. 15. 7. 1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75.

17 *Blümich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 14; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 3, 8; *Cattelaens* in: *Dötsch/Cattelaens/Gottstein/Stegmüller/Zenthöfer*, Körperschaftsteuer, 11. Aufl., Rz. 334; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 15; *Graffe* (Fn. 2), § 10 KStG Rz. 18; *Kießling/Pelikan/Jäger*, Körperschaftsteuer, 14. Aufl., S. 233; *Krebs* in: *H/H/R*, § 10 KStG, Anm. 26; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 9; *Schubmann* (Fn. 8), § 10 KStG Rz. 8, 18; *Streck*, KStG, 4. Aufl., § 10 Anm. 4.

18 So u. U. *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 8; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 15; *Krebs* in: *H/H/R*, § 10 KStG Anm. 26; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 9; *Streck* (Fn. 17), Anm. 4.

19 Zum Vergleich von § 10 Nr. 1 KStG mit § 12 EStG s. BFH v. 6. 11. 1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93, 94; v. 24. 3. 1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637.

20 BFH v. 15. 7. 1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; v. 6. 11. 1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; v. 10. 5. 1960 – I R 205/59 U, BStBl. III 1960, 335 – jeweils zu § 12 Nr. 1 KStG a. F. –; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 7; *Krebs* in: *H/H/R*, § 10 KStG Anm. 26; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 6.

neten Fällen ist daher schon der Tatbestand des § 10 Nr. 1 KStG nicht erfüllt, so daß sich die Frage der Konkurrenz zu § 4 Abs. 4 EStG gar nicht stellt.

### III. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern

#### 1. Kapitalertragsteuern

Nach § 10 Nr. 2 KStG sind u. a. nichtabziehbar die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern; das gilt auch für bestimmte auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen.

Zu den nichtabziehbaren Steuern vom Einkommen gehört insbesondere die Körperschaftsteuer der Gesellschaft<sup>21</sup>. Diese ist zwar handelsrechtlich Aufwand<sup>22</sup> und stellt daher nach überwiegender Auffassung steuerrechtlich Betriebsausgaben dar<sup>23</sup>, sie soll jedoch, ebenso wie die Einkommensteuer nach § 12 Nr. 3 EStG, ihre Bemessungsgrundlage im Ergebnis nicht selbst mindern<sup>24</sup>.

Bezüglich einer Reihe von Steuerarten bzw. ihrer Erhebungsformen besteht weitgehend Einigkeit über ihre Qualifizierung als nichtabziehbare Steuern vom Einkommen oder sonstige Personensteuern. So gehören die besondere Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG für Berufsverbände, die in schädlichem Umfang politische Parteien unterstützen<sup>25</sup>, der als Annex-Steuer erhobene Solidaritätszuschlag alten<sup>26</sup> und neuen Rechts<sup>27</sup>, die Ergänzungsabgabe zur KSt<sup>28</sup> und die Abgabe Notopfer Berlin<sup>29</sup> zu den Steuern vom Einkommen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG. Gleiches gilt für die (ausländische)<sup>30</sup> Kirchensteuer.

21 BFH v. 23. 11. 1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 4. 12. 1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 m. w. N.

22 § 275 Abs. 2 Nr. 18 HGB.

23 BFH v. 15. 12. 1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 23. 11. 1988 (Fn. 21); v. 4. 12. 1991 (Fn. 21); offengelassen in BFH v. 16. 5. 1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920.

24 BFH v. 25. 4. 1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086, 1088.

25 *Graffe* (Fn. 2), Tz. 21 zu § 10 KStG; *Kießling/Pelikan/Jäger* (Fn. 17), Abschn. 3.13.2 (S. 234).

26 BFH v. 9. 11. 1994 – I R 67/94 BStBl. II 1995, 305, 306 a. E.

27 *Kießling/Pelikan/Jäger* (Fn. 17) sowie Abschn. 43 Abs. 1 KStR.

28 BFH v. 23. 11. 1988 (Fn. 21).

29 *Blümich/Freericks* § 10 KStG, Rz. 18; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 22.

30 Die Heranziehung juristischer Personen zu einer inländischen KiSt wäre verfassungsrechtlich unzulässig (BVerfG v. 14. 12. 1965, BStBl. I 1966, 187).

Zu den sonstigen Personensteuern sind u. a. die Vermögensteuer<sup>31</sup> und die Erbschaftsteuer<sup>32</sup> einschließlich der gemäß § 24 ErbStG in Jahresbeträgen erhobenen Erbersatzsteuer zu rechnen. Im Gegensatz dazu gehören die Gewerbebeertrag- und -kapitalsteuer<sup>33</sup> sowie die Grunderwerbsteuer<sup>34</sup> zu den Objekt- bzw. Realsteuern<sup>35</sup>.

Uneinheitlich ist hingegen die Beurteilung der Kapitalertragsteuer (KapESt). Teilweise wird ohne weitere Differenzierung die Auffassung vertreten, hierbei handele es sich nur um eine besondere Erhebungsform der ESt bzw. KSt und damit um eine Steuer vom Einkommen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG<sup>36</sup>. Nach Meinung von *Krebs*<sup>37</sup> sind Steuern vom Einkommen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG nur die von der Körperschaft selbst geschuldeten Steuern, während Steuern vom Einkommen der Gesellschafter – wie die Pauschsteuer nach § 5 Abs. 2 KapErhStG – unter die nichtabziehbaren sonstigen Personensteuern fallen können.

Nach gegenteiliger Ansicht ist nur die KapESt auf Kapitaleinkünfte der Körperschaft selbst eine nichtabziehbare Steuer vom Einkommen<sup>38</sup>, die von der Körperschaft auf Ausschüttungen an ihre Gesellschafter einbehaltene und abgeführte KapESt soll dagegen nicht unter § 10 Nr. 2 KStG fallen<sup>39</sup>.

Zu diesem Meinungsstreit hat kürzlich das FG Münster<sup>40</sup> Stellung genommen. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die klagende GmbH hatte im Streitjahr u. a. wegen verspäteter Abgabe einer KapESt-Anmeldung

31 BFH v. 15. 3. 1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502 betr. inl. und ausl. VSt; zur Verfassungsmäßigkeit des § 12 Nr. 2 KStG a. F. s. BVerfG v. 23. 12. 1969 – 1 BvR 752/69, HFR 1970, 128.

32 BFH v. 14. 9. 1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207 m. w. N.

33 *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 83 „Gewerbsteuer“; nur für Gewerbekapitalsteuer: *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 10 und *Tillmann* in: GmbH-Handbuch, 14. Aufl., Rz. 121.

34 *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 83 „Gewerbsteuer“; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 10; *Tillmann* (Fn. 33).

35 Dazu BFH v. 15. 3. 1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502, 504; zur USt siehe unten IV.

36 *Blümich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 18; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rdnr. 16; *Schubmann* (Fn. 8), § 10 KStG Rz. 23; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 9; vgl. auch BFH v. 23. 11. 1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116.

37 *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 83 Stichwort „Pauschsteuer“.

38 *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 338; *Kießling/Pelikan/Jäger* (Fn. 17), Abschn. 3.13.2 (S. 234).

39 *Freikamp* in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Komm. z. KStG und EStG, Tz. 100a zu § 31 KStG; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 21; *Graffe* (Fn. 2), Tz. 21, 25 zu § 10 KStG; wohl auch *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 13.

40 FG Münster v. 29. 9. 1995 – 9 K 2834/92 K, G, zur Veröffentlichung in EFG vorgesehen.

einen Verspätungszuschlag von 5 000 DM gezahlt und als Betriebsausgabe behandelt. Das Finanzamt sah die Zahlung als auf nichtabziehbare Steuern entfallende Nebenleistung gemäß § 10 Nr. 2 KStG an. Das Finanzgericht ist der Auffassung des Finanzamts gefolgt und hat es als unerheblich erachtet, daß die Klägerin den Steuerabzug lediglich für Rechnung der Gläubiger der Kapitalerträge – der Anteilseigner – vorzunehmen hatte und nicht selbst Schuldnerin der KapESt war.

Der BFH hat inzwischen nach Nichtzulassungsbeschwerde die Revision gegen das Urteil des FG Münster zugelassen<sup>41</sup>. Ich möchte hier nicht über den Ausgang des laufenden Revisionsverfahrens spekulieren. Es würde allerdings nicht überraschen, wenn der BFH den weit gefaßten Wortlaut der Vorschrift unter Berücksichtigung der Verwandtschaft des § 10 Nr. 2 KStG mit § 12 Nr. 3 EStG<sup>42</sup> und des Gesichtspunktes der Einkommensverwendung einschränkend dahingehend auslegen würde, daß nur die von der Körperschaft selbst geschuldeten Steuern nicht abziehbar sind.

Aus der zu erwartenden Entscheidung des BFH lassen sich darüber hinaus u. U. Rückschlüsse auf die Behandlung der Aufsichtsratssteuer nach § 50a Abs. 1–3 EStG<sup>43</sup>, der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG<sup>44</sup> und der Pauschalierung der Lohnsteuer nach §§ 40–40b EStG ziehen<sup>45</sup>. Denn auch hier fallen, wie bei der KapESt, Steuerschuldnerschaft und Abführungsverpflichtung auseinander.

## 2. Erstattung nichtabziehbarer Aufwendungen

§ 10 Nr. 2 KStG regelt unmittelbar nur die von der Körperschaft gezahlten (bzw. zu zahlenden) Steuern. Im Umkehrschluß ist daraus zu folgern, daß die

41 BFH Beschluß v. 10. 7. 1996 – I B 132/95, n. v.

42 S. dazu BFH v. 25. 4. 1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086, 1088.

43 Die Übernahme der Aufsichtsratssteuer durch die Körperschaft wird von *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG, Anm. 76 und 83 Stichwort „Aufsichtsratsvergütungen“, nur unter dem Aspekt des geldwerten Vorteils behandelt, der unter § 10 Nr. 3 KStG fällt, nicht unter dem der Steuern vom Einkommen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG.

44 Diese wird bei der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft als Steuer vom Einkommen qualifiziert von *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 338, *Graffe* (Fn. 2), Tz. 21 zu § 10 KStG und *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 38.

45 Hierbei könnte es sich, anders als beim Lohnsteuerabzug nach §§ 38 ff. EStG (dazu *Boochs* (Fn. 4) Rz. 13; *Graffe* (Fn. 2), Tz. 25 zu § 10 KStG; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 9) und der LSt-Haftung nach § 42d EStG, um eine Steuer vom Einkommen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG handeln, soweit der Arbeitgeber selbst Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist.

Erstattung der nichtabziehbaren Steuern durch das Finanzamt als *actus contrarius* nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen zu rechnen ist<sup>46</sup>.

Zweifelhaft ist jedoch, ob dies auch gilt, wenn die Gesellschaft wegen falscher steuerlicher Beratung z. B. zu einer überhöhten Körperschaftsteuer veranlagt worden ist und den überhöhten Betrag im Wege des Regresses von ihrem steuerlichen Berater (oder dessen Versicherer) ersetzt erhält. Der BFH<sup>47</sup> hat hierzu die Ansicht vertreten, aus einer entsprechenden Anwendung des § 10 Nr. 2 KStG könne nicht abgeleitet werden, daß die Gewinnerhöhung steuerbefreit sei, die auf der Schadensersatzforderung beruhe. Denn der Regreß gegen den Berater habe seinen Grund, anders als die Rückzahlung der KSt durch das Finanzamt, nicht in dem öffentlich-rechtlichen Steuerschuldverhältnis, sondern in dem bürgerlich-rechtlichen Beratungsvertrag. Hieran hat der BFH<sup>48</sup> trotz Kritik in der Literatur<sup>49</sup> festgehalten.

Andererseits hat die Rechtsprechung<sup>50</sup> eine Entschädigung der Gesellschaft dafür, daß ihr wegen verspäteter Antragstellung durch ihren steuerlichen Berater eine Investitionszulage entgangen ist, nicht zu dem zu versteuernden Einkommen gerechnet, da die Investitionszulage nicht zu den Einkünften i. S. des EStG gehöre. In einer jüngeren Entscheidung hat der BFH<sup>51</sup> allerdings ausdrücklich offengelassen, ob er an dieser Auffassung festhält.

M. E. besteht zwischen den Begründungen dieser Entscheidungen ein Widerspruch<sup>52</sup>. Wenn es einerseits maßgeblich sein soll, daß der Schadensersatzan-

46 RFH v. 8. 2. 1938 – I 19/38, RStBl. 1938, 494; BFH v. 15. 12. 1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; vgl. auch BFH v. 23. 11. 1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116, 117 m. w. N.; v. 25. 4. 1990 (Fn. 42); v. 4. 12. 1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, 687 f.; zustimmend *Blümich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 31; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 31; *Grafte* (Fn. 2), Tz. 31 zu § 10 KStG; *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 68; *Lange* (Fn. 7) § 10 KStG Rz. 14.

47 BFH v. 8. 12. 1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; v. 15. 12. 1976 (Fn. 46); v. 25. 4. 1990 (Fn. 42); offengelassen dagegen in: BFH v. 16. 8. 1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120.

48 BFH v. 4. 12. 1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686.

49 *Schmidt/Heinicke*, EStG, 15. Aufl., § 4 Rz. 460; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 14; vgl. auch *Schwedhelm/Olbing*, BB 1994, 1612, 1614; weitere Nachweise in: BFH v. 16. 8. 1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120, 121 und v. 4. 12. 1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, 689; zustimmend *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 31; *Weber-Grellet* in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 4 Rdnr. D 88.

50 BFH v. 16. 8. 1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120; zustimmend *Weber-Grellet* (Fn. 49) § 4 KStG Rdnr. D 35 „Entschädigung“; *Wolff-Diepenbrock* in: Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., §§ 4, 5 Rn. 1615 „Schadensersatz“.

51 BFH v. 4. 12. 1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, 688; u. U. auch BFH v. 23. 11. 1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116, 117.

52 Ebenso *Blümich/Freericks*, § 10 KStG, Rz. 33; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 15;



spruch wegen überhöht festgesetzter Körperschaftsteuer auf einem anderen Rechtsverhältnis beruht als die Zahlung der Körperschaftsteuer, muß dies für die Beurteilung der Schadensersatzforderung wegen entgangener Investitionszulage entsprechend gelten. Konsequenterweise müßte dann bei der steuerlichen Beurteilung dieses bürgerlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs unberücksichtigt bleiben, daß die Investitionszulage im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Verhältnisses nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehört. Der Schadensersatz wegen entgangener Investitionszulage würde dann ebenfalls zu steuerpflichtigen Einnahmen führen<sup>53</sup>.

#### IV. Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch

Die Umsatzsteuer ist weder eine Steuer vom Einkommen noch eine sonstige Personensteuer. Sie gehört daher grundsätzlich zu den abziehbaren Aufwendungen. Eine Ausnahme gilt für die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch, die gesondert in den Katalog der nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbaren Aufwendungen aufgenommen worden ist.

##### 1. Entnahme- oder Gesellschaftereigenverbrauch

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG liegt Eigenverbrauch u. a. vor, wenn ein Unternehmer

- a) Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen oder
- b) im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Abs. 9 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

In der älteren Rechtsprechung<sup>54</sup> ist der Eigenverbrauch durch Entnahme von Gegenständen als fiktive Leistung des Unternehmers an sich selbst als Privatperson definiert worden – sog. Fiktionstheorie –. Dies setzte bei dem Unternehmer das Vorhandensein eines Eigenlebens neben dem unternehmerischen Geschäftsbetrieb voraus. Da angenommen wurde, daß Kapitalgesellschaften eines derartigen Eigenlebens entbehren, schied bei diesen ein Eigenverbrauch

---

*Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 14; wohl auch *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 357; a. A. *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 31.

53 Ebenso *Bordewin* in: Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, Komm. z. EStG, §§ 4–5 Rz. 207 „Investitionszulage“ (Mai 1990).

54 BFH v. 9. 2. 1961 – V 66/58 U, BStBl. II 1961, 173; weitere Nachweise bei *Husmann* in: Rau/Dürrewächter, UStG § 1 Anm. 475.

nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben a) und b) UStG aus<sup>55</sup>. Um die daraus folgende Besteuerungslücke zu schließen, hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab 1. 1. 1980 den Sondertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG eingefügt<sup>56</sup>. Danach unterliegen der USt auch die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter u. ä. oder diesen nahestehende Personen ausführen, für die die Leistungsempfänger kein Entgelt aufwenden. Körperschaftsteuerlich wird in diesen Fällen vielfach eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

Inzwischen hat der BFH<sup>57</sup> seine frühere Rechtsprechung aufgegeben und den Eigenverbrauch nunmehr als tatsächliche, vom Willen des Unternehmers gesteuerte endgültige Wertabgabe des Unternehmens zu unternehmensfremden Zwecken definiert. Danach kommt ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) und b) UStG auch bei Kapitalgesellschaften in Betracht<sup>58</sup>. Denn die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerlichen Merkmalen, etwa der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen<sup>59</sup>; der umsatzsteuerliche Eigenverbrauch ist damit nicht identisch mit der ertragsteuerlichen Privatentnahme<sup>60</sup>. Maßgeblich ist vielmehr, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich zugewiesen hat<sup>61</sup>. Einen nichtunternehmerischen, umsatzsteuerrechtlich irrelevanten Bereich können auch Kapitalgesellschaften haben<sup>62</sup>. Wenn aber ein umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch bei Kapitalgesellschaften in Betracht kommt, können insoweit auch körperschaftsteuerlich nichtabziehbare Aufwendungen vorliegen. Denn § 10 Nr. 2 KStG verweist auf die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen.

55 BFH v. 26. 2. 1976 – V R 167/70, BStBl. II 1976, 443; weitere Nachweise in: BFH v. 20. 12. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176, 178.

56 Zu den Motiven s. BT-Drs. 8/1779, S. 29.

57 BFH v. 3. 11. 1983 – V R 4/73, BStBl. II 1984, 169; ebenso BFH v. 21. 4. 1988 – V R 135/83, BStBl. II 1988, 746; v. 26. 4. 1995 – XI R 5/94, BStBl. II 1996, 248, 249 m. w. N.

58 BFH v. 20. 12. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176; *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 342; *Felsch* in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, 7. Aufl., § 1 Abs. 1 Nr. 2 Rz. 26; *Mößlang* in: Sölch/Ringleb/List, UStG, § 1 Rz. 179; *Weiss*, UR 1985, 61 f.; Abschn. 7 Abs. 1 Satz 2 UStR 1995; zweifelnd *Graffe* (Fn. 2), Tz. 22b zu § 10 KStG; a. A. *Bader* in: Kläschen, KSt-Komm. § 10 Rz. 62.

59 *Bunjes/Geist*, UStG, 4. Aufl., § 1 Anm. 56; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, 2. Aufl., I Rz. 1305.

60 *Felsch* (Fn. 58), § 1 UStG Abs. 1 Nr. 2 Rz. 23; *Widmann*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 51, 63.

61 BFH v. 21. 4. 1988 – V R 135/83, BStBl. II 1988, 746.

62 BFH v. 20. 4. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176 ff., 178; *Felsch* (Fn. 58), § 1 UStG Abs. 1 Nr. 2 Rz. 170.

Umstritten ist jedoch die Rechtslage in den Fällen, in denen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen sowohl des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) oder b) UStG als auch des sog. Gesellschaftereigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG erfüllt sind.

Nach einem Teil der umsatzsteuerlichen Literatur<sup>63</sup> hat in diesen Fällen § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG als *lex specialis* gegenüber den Regelungen des Eigenverbrauchs Vorrang. Dies hätte im Hinblick auf § 10 Nr. 2 KStG die Konsequenz, daß weder bei unentgeltlichen noch bei teilentgeltlichen Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter nicht abziehbare Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch entstünde<sup>64</sup>.

Ein anderer Teil der Literatur<sup>65</sup> und die Finanzverwaltung<sup>66</sup> vertreten hingegen die Auffassung, der Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) oder b) UStG habe Vorrang vor dem Gesellschaftereigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG. Denn der Gesetzgeber habe die Sonderregelung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 erstmals in das UStG 1980 eingefügt, um eine nach der damaligen BFH-Rechtsprechung bestehende Besteuerungslücke zu schließen. Mit der Änderung der Rechtsprechung des BFH zum Eigenverbrauch sei diese Vorschrift überflüssig geworden<sup>67</sup>. Da sie nur Auffangcharakter habe, müsse sie hinter den Vorschriften des Eigenverbrauchs zurücktreten.

63 Bülow in: Vogel/Reinisch/Hoffmann/Schwarz, UStG, § 1 Rz. 246, 319; Burret, DStR 1988, 341, 344; Felsch (Fn. 58), § 1 UStG Abs. 1 Nr. 2 Rz. 96; Matheja, UR 1985, 267 ff., 271; Reiß, StuW 1984, 175 ff., 177; ders., StuW 1987, 351 ff., 356; Schwarz, UR 1986, 113 f.; Widmann, BB 1984, 663, 665; ebenso FG Saarland v. 22. 8. 1991 – 2 K 7/87, UR 1992, 374, rkr., sowie Graffe (Fn. 2), Tz. 22c zu § 10 KStG; wohl auch Frotscher (Fn. 4), KStG Anhang vGA zu § 8, Rz. 134.

64 Sondern ggf. als Betriebsausgabe abziehbare USt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG (bei unentgeltlichen Vorgängen) oder nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (bei teilentgeltlichen Lieferungen oder Leistungen).

65 Birkenfeld (Fn. 59), I Rz. 1328; Cattelaens (Fn. 17), Rz. 342; Hartmann/Metzenmacher, UStG, 7. Aufl., § 1 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 11; Husmann (Fn. 54), § 1 UStG Anm. 509; Mößlang (Fn. 58), § 1 UStG Rz. 229; Widmann, BB 1990, 249, 250; Lange (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 22/1.

66 FinMin NW Erlaß v. 15. 1. 1985, DB 1985, 576; OFD Koblenz Verfügung v. 16. 9. 1985, DB 1985, 2485; ohne Stellungnahme zum Vorrang allerdings Abschn. 11 Abs. 1 Satz 2 UStR 1995.

67 BFH v. 3. 11. 1983 – V R 4/73, BStBl. II 1984, 169, 171; Husmann (Fn. 54), § 1 UStG Anm. 727 m. w. N.; Lohse, Umsatzsteuerrückblick-Bericht 1988/89, 167, 178; Schuhmann in: Schüle/Teske/Wendt, Komm. z. USt-Recht, § 1 Rz. 284; Tebler in: Schwarz/Reiß/Kraeusel, UStG § 1 Rz. 241; Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., § 13 Rz. 88; Wilke in: Weimann, Handbuch des USt-Rechts, § 1 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 16; a. A. Birkenfeld (Fn. 59), I Rz. 1328 in Fn. 3; für eine Aufhebung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG de lege ferenda Dziadkowski/Walden, StBp 1985, 121, 124.

M. E. verkennt diese Auffassung den Charakter des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG als *lex specialis* gegenüber dem Eigenverbrauch; solange der Gesetzgeber die Vorschrift nicht aufgehoben hat, ist sie weiter anzuwenden.

## 2. Nichtabziehbare Aufwendungen oder verdeckte Gewinnausschüttung

Hält man diese umsatzsteuerliche Auffassung hingegen für zutreffend, ergibt sich für das Körperschaftsteuerrecht die Konsequenz, daß auch bei unentgeltlichen Lieferungen und Leistungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG wegen des Vorrangs des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) und b) UStG nichtabziehbare Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch i. S. des § 10 Nr. 2 KStG gegeben ist. Dies wirft die Folgefrage auf, ob § 10 Nr. 2 KStG auch dann anwendbar ist, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch auslöst.

Von der Finanzverwaltung<sup>68</sup> und der herrschenden Lehre<sup>69</sup> wird die Ansicht vertreten, die Beurteilung der auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallenden Umsatzsteuer ergebe sich stets aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; diese Vorschrift gehe dem § 10 Nr. 2 KStG vor. Die Umsatzsteuer auf die verdeckte Gewinnausschüttung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt und stelle damit selbst eine verdeckte Gewinnausschüttung dar<sup>70</sup>. Auch der BFH<sup>71</sup> hat die durch eine vGA gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 oder Abs. 1 Nr. 3 UStG ausgelöste Umsatzsteuer als Teil der verdeckten Gewinnausschüttung angesehen, auf den die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und nicht etwa die des § 10 Nr. 2 KStG Anwendung finden.

Nach der Mindermeinung<sup>72</sup> ist die USt für den Eigenverbrauch dagegen als nichtabziehbarer Aufwand nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen, während die Erhöhung des Einkommens i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur mit dem Nettobetrag ohne USt zu erfolgen habe. Der Ansatz der verdeckten Gewinn-

68 Abschn. 31 Abs. 10 Satz 2 KStR 1995; OFD Koblenz Verfügung v. 16. 9. 1985, DB 1985, 2485.

69 Achenbach in: Dötsch/Eversberg/Witt/Jost, Komm. z. KStG und EStG, Tz. 78b zu § 8 KStG; Boockx (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 12; Dötsch, Anm. zu OFD Koblenz v. 16. 9. 1985, DB 1985, 2485; Frotscher (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 26, sowie Anhang vGA zu § 8 Rz. 134; Lange (Fn. 7), § 8 KStG Rdnr. 154 und § 10 KStG Rz. 21; Reiß, DB 1990, 1936 ff.; Sarrazin, GmbHR 1986, 92, 93; Schuhmann in: Greif/Schuhmann, Komm. z. KStG, § 8 Rz. 83 „Umsatzsteuer“; Staiger in: Lademann, Komm. z. KStG, § 8 Rz. 180; Streck (Fn. 17), § 8 KStG Anm. 150 „Umsatzsteuer“.

70 Frotscher (Fn. 4), § 8 KStG Anm. 134; Reiß, DB 1990, 1936 ff.

71 BFH v. 28. 11. 1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, 362; die umsatzsteuerliche Vorfrage, ob in diesen Fällen § 1 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 UStG anwendbar ist, hat der (für die KSt zuständige) Senat dabei offengelassen.

72 Cattelaens (Fn. 17), Rz. 343 f.

ausschüttung mit dem Bruttobetrag habe ausschließlich Bedeutung für die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 KStG und die korrespondierende Höhe der Einnahmen des Anteilseigners.

M. E. ist die These, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gehe aus Konkurrenzgründen dem § 10 Nr. 2 KStG vor, nicht belegbar. Das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG gilt sowohl für die Einkünfte- als auch für die Einkommensermittlung<sup>73</sup> und ist daher gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, der die Gewinnverwendung betrifft, systematisch vorrangig<sup>74</sup>.

Ein „Vorrang“ des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, wenngleich nicht i. S. eines echten Konkurrenzverhältnisses, käme allerdings dann in Betracht, wenn in diesen Fällen schon der Tatbestand des § 10 Nr. 2 KStG nicht erfüllt wäre. *Reiß*<sup>75</sup> vertritt die Ansicht, bei einer vGA werde die USt-Belastung der Körperschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt; es könne sich daher niemals um eine Betriebsausgabe und damit auch nicht um eine nichtabziehbare Betriebsausgabe nach § 10 Nr. 2 KStG handeln. Hiervon geht offenbar auch der BFH in einem Urteil v. 28. 11. 1991<sup>76</sup> aus, in dem er unter Verzicht auf eine eigene Begründung auf diese Ausführungen verweist. Diese Argumentation beruht auf der Prämisse, daß § 10 Nr. 2 KStG nur auf solche Steuern anwendbar sei, die den Charakter von Betriebsausgaben haben. Dies trifft jedoch nicht zu<sup>77</sup>. Die Argumentation von *Reiß* stellt somit einen Zirkelschluß dar.

Die durch die vGA ausgelöste USt ist m. E. auch nicht, wie der BFH<sup>78</sup> meint, Teil der verdeckten Gewinnausschüttung. Denn diese USt ist eine Steuerschuld der Gesellschaft, nicht etwa des Gesellschafters. Der Gesellschafter erlangt daher in Höhe der von der Gesellschaft geschuldeten Umsatzsteuer keinen Vorteil, wie er für die Annahme einer vGA erforderlich ist. Auch in jüngeren Entscheidungen hat der BFH<sup>79</sup> für das Vorliegen einer vGA darauf abgestellt, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Vermögensvorteil zugewendet und damit die Vermögensminderung ausgelöst hätte. Der hier zu beurteilende Sachverhalt ist folglich auch nicht, wie *Frotscher*<sup>80</sup>

73 BFH v. 14. 9. 1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, 208; vgl. zu § 12 Nr. 2 KStG a. F. BFH v. 21. 10. 1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177, 178.

74 Anders zu § 10 Nr. 4 KStG BFH v. 20. 1. 1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376, 379. 75 *Reiß*, DB 1990, 1936.

76 BFH v. 28. 11. 1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, 362.

77 Der BFH v. 16. 5. 1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920, hat daher den BA-Charakter der KSt für die Anwendbarkeit des § 10 Nr. 2 KStG offenlassen können.

78 BFH v. 28. 11. 1991 (Fn. 76); zust. *Frotscher* (Fn. 4), Anhang vGA zu § 8 KStG Rz. 134.

79 BFH v. 20. 1. 1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376, 377; v. 6. 12. 1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

80 *Frotscher* (Fn. 4), Anhang vGA zu § 8 KStG Rz. 134.

meint, mit der Übernahme der auf die Gewinnausschüttung entfallenden KapESt durch die ausschüttende Körperschaft vergleichbar.

Schließlich wird die Nichtanwendbarkeit des § 10 Nr. 2 KStG auch darauf gestützt, daß die vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nach allgemeinen Grundsätzen mit dem gemeinen Wert<sup>81</sup> zu bewerten sei. Dieser schließe die USt mit ein<sup>82</sup>. Die USt für den Eigenverbrauch dürfe daher nicht zusätzlich als nichtabziehbare Aufwendung hinzugerechnet werden<sup>83</sup>. Dieser Ansatz ist sicher pragmatisch. Auch er führt aber m. E. nicht zwingend zu einer Nichtanwendung gerade des § 10 Nr. 2 KStG. Mit zumindest gleicher Berechtigung ließe es sich vertreten, die vGA in Fällen des § 10 Nr. 2 KStG unter Ausschluß der hypothetischen USt zu bewerten.

Letztlich wird diese Kaskade körperschaftsteuerlicher Fragen ausschließlich durch die – m. E. unzutreffende – Prämisse eines umsatzsteuerlichen Vorrangs des Eigenverbrauchs gegenüber dem Gesellschafterverbrauch ausgelöst. Für die Praxis wäre es wohl hilfreicher gewesen, wenn der BFH in seiner Entscheidung v. 28. 11. 1991<sup>84</sup> die umsatzsteuerliche Vorfrage nicht offen gelassen, sondern entschieden hätte.

## V. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

Nach § 10 Nr. 3 KStG sind nicht abziehbar

1. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen,
2. sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und
3. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.

Die Vorschrift ist wortgleich mit § 12 Nr. 4 EStG. Beide Regelungen wurden 1984 durch das sog. Geldbußengesetz<sup>85</sup> eingefügt<sup>86</sup>, um zwei Beschlüssen des

81 *Achenbach* (Fn. 69), Tz. 78a zu § 8 KStG; *Lange* (Fn. 7), § 8 KStG Rz. 200 m. w. N.

82 *Staiger* (Fn. 69), § 8 KStG Rz. 180; a. A. *Schulze zur Wiesche*, GmbHR 1982, 191, 193.

83 Abschn. 31 Abs. 10 KStR 1995; *Schubmann* (Fn. 69), § 8 KStG Rz. 83 „Umsatzsteuer“; *Staiger* (Fn. 69), § 8 KStG Rz. 180; vgl. auch *Dötsch*, DB 1985, 2585; *Grafte* (Fn. 2), Tz. 22e zu § 10 KStG.

84 BFH v. 28. 11. 1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, 362.

85 Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25. 7. 1984, BGBl. I 1984, 1006.

86 Die Rückwirkung nach § 54 Abs. 6 KStG 1984 ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; so zu § 12 Nr. 4 EStG BFH v. 14. 4. 1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518; v. 22. 7. 1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845, und zu § 4 Abs. 5 Satz 1

Großen Senats<sup>87</sup> v. 21. 11. 1983 den Boden zu entziehen. Darin hatte der BFH seine langjährige Rechtsprechung<sup>88</sup> aufgegeben und nunmehr entschieden, daß Geldstrafen und Geldbußen abziehbare Betriebsausgaben sein können.

Neben § 10 Nr. 3 KStG gilt aufgrund der Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG. Danach dürfen u. a.<sup>89</sup> die von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder als Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern.

Diese Vorschriften sind m. E. unzureichend aufeinander abgestimmt: Einerseits läuft § 10 Nr. 3 KStG weitgehend ins Leere, soweit er Geldstrafen sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen betrifft. Die Finanzverwaltung<sup>90</sup> und die körperschaftsteuerliche Literatur<sup>91</sup> gehen übereinstimmend davon aus, daß diese Maßnahmen nach deutschem Strafrecht gegen juristische Personen nicht zulässig sind. Dies ist für das geltende Strafrecht auch in der Strafrechtslehre<sup>92</sup> unbestritten. Geldstrafen und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen der in § 10 Nr. 3 KStG beschriebenen Art kommen in der Praxis gegenüber Körperschaften daher nur in den Ausnahmefällen in Betracht, in denen sie nach ausländischem Strafrecht festgesetzt werden können<sup>93</sup>. Geldbußen sind dagegen auch gegen juristische Personen uneingeschränkt zulässig<sup>94</sup>.

---

Nr. 8 EStG BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483; zur Kritik s. *Lang*, StuW 1985, 10 ff.

87 BFH v. 21. 11. 1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 und GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166.

88 Zuletzt BFH v. 18. 12. 1975 – IV R 12/72, BStBl. II 1976, 370.

89 Die in § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 2 EStG genannten Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, kommen bei juristischen Personen nicht in Betracht; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG, Anm. 36.

90 Abschn. 44 Satz 3 KStR 1995.

91 *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 14a; *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 361, 363; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 47; *Kießling/Pelikan/Jäger* (Fn. 17), Abschn. 3.13.3 (S. 237); *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG, Grüne Blätter Erl. zu Nr. 3, Anm. I; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 15.

92 *Cramer* in: Schönke/Schröder, StGB, 25. Auflage, Vorbem. §§ 25 ff., Rz. 119 m. w. N.; *Dreher/Tröndle*, StGB, 47. Aufl., Vor § 13 Rz. 34 sowie § 14 Rz. 1a; *Lackner*, StGB 21. Aufl., § 14 Rz. 1a.

93 Die Festsetzung könnte nicht nur durch ausländische Gerichte, sondern auch durch inländische Gerichte erfolgen, wenn nach den Regeln des internationalen Strafrechts ausländisches Strafrecht anzuwenden ist; s. dazu Art. 1b EGStGB.

94 Vgl. *Frotscher* (Fn. 4) § 10 KStG Anm. 36.

Andererseits führt § 10 Nr. 3 KStG bei im Ausland festgesetzten Geldstrafen u. ä. regelmäßig<sup>95</sup> und ohne Rücksicht darauf zur Nichtabziehbarkeit, in welchem ausländischen Staat sie festgesetzt worden sind<sup>96</sup>. Im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG hingegen sind Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder nur dann nichtabziehbar, wenn sie von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzt worden sind. Ihre Festsetzung durch Organe einzelner Mitgliedsstaaten der EU oder anderer ausländischer Staaten<sup>97</sup> führt zur uneingeschränkten Abziehbarkeit.

Eine Vereinheitlichung des Anwendungsbereichs würde m. E. der Vereinfachung und damit der Übersichtlichkeit des Steuerrechts dienen<sup>98</sup>. Der Gesetzgeber hat die Verwaltungen für überfordert gehalten, wenn bei Geldbußen Ermittlungen zum Rechtscharakter ausländischer Sanktionen angestellt werden müßten<sup>99</sup>. Da auch die Abgrenzung von im Ausland festgesetzten Geldstrafen und Geldbußen im Einzelfall schwierig sein dürfte<sup>100</sup>, könnte man daran denken, de lege ferenda die Regelung des § 10 Nr. 3 KStG an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG anzugleichen und auf Geldstrafen zu beschränken, die in einem Strafverfahren von einem Gericht im Geltungsbereich dieses Gesetzes<sup>101</sup> festgesetzt werden<sup>102</sup>.

95 Sofern sie nicht gegen den *ordre public* verstoßen; *Blümich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 40; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 14a; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 48; *Kießling/Pelikan/Jäger* (Fn. 17), Abschn. 3.13.3; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 28/14; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 15; ebenso zu § 12 Nr. 4 EStG BFH v. 31. 7. 1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85, sowie R. 120 EStR 1993.

96 BT-Drs. 10/1314, S. 6; *Blümich/Freericks*, § 10 KStG Rz. 40; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 14a; *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 361; *Dankmeyer*, DB 1984, 2108, 2110; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 48; *Gérard*, NWB F. 3, 7961, 7963; *Kießling/Pelikan/Jäger* (Fn. 17) Abschn. 3.13.3; *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG, Grüne Blätter Erl. zu Nr. 3 Anm. I; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 28/14; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 15; vgl. R. 120 EStR 1993.

97 *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 14a; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 37; *Gérard*, NWB F. 3, 7961, 7965; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 28/15.

98 *Gérard* (Fn. 97) meint dagegen, für die Differenzierung seien Gründe der Verfahrensvereinfachung maßgeblich gewesen; dies wird durch die Motive nicht belegt (vgl. BT-Drs. 10/1370).

99 BT-Drs. 10/1634, S. 9; vgl. auch BT-Drs. 10/1370.

100 S. *Gérard*, NWB F. 3, 7961. Zur Schwierigkeit der Abgrenzung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten s. BFH v. 21. 11. 1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160, 164.

101 Der EuGH als Organ der Europäischen Gemeinschaften (Art. 4 EGV) hat keine strafrechtlichen Kompetenzen; vgl. Art. 164 ff. EGV.

102 Danach wären nur noch die Geldstrafen nichtabziehbare Aufwendungen, die durch inländische Gerichte nach ausländischem Strafrecht festgesetzt werden; s. o. Fn. 93.



## VI. Aufsichtsratsvergütungen

Nach § 10 Nr. 4 KStG ist nichtabziehbar die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstandes oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden. Hierzu hat die höchstrichterliche Rechtsprechung in zahlreichen Entscheidungen Stellung nehmen müssen.

### 1. Aufsichtsrat der Komplementär-GmbH

Umstritten ist noch die Frage, ob Vergütungen für den Aufsichtsrat oder Beirat einer Komplementär-GmbH<sup>103</sup> der Abzugsbeschränkung unterliegen. Ein Teil der Literatur<sup>104</sup> vertritt die Ansicht, die Aufsichtsratsvergütungen seien uneingeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar, wenn Gegenstand der überwachenden Tätigkeit nicht die Führung der Geschäfte der GmbH, sondern die Geschäftsführung der KG sei.

Nach anderer Auffassung<sup>105</sup> sollen Vergütungen für den Aufsichts- oder Beirat von Komplementär-GmbHs dagegen der Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG unterliegen. Dieser Auffassung hat sich auch das FG Münster in einem bisher noch nicht veröffentlichten Urteil v. 24. 5. 1993<sup>106</sup> angeschlossen, dem folgender Sachverhalt zugrunde lag: Die klagende A-GmbH war persönlich haftende Gesellschafterin der A-GmbH & Co KG, deren Geschäfte sie führte; sie war nach den Vorschriften des Mitbestimmungsgesetzes zur Bildung eines Aufsichtsrats verpflichtet. Die Aufsichtsratsvergütungen zahlte die KG.

Das Finanzgericht hat die Aufwendungen an den Aufsichtsrat, der – nicht bei der KG, sondern – bei der GmbH gebildet worden war, trotz Zahlung durch die KG der GmbH zugeordnet; die Abwicklung stelle nur eine Verkürzung des Zahlungsweges dar. Diese Aufwendungen seien gemäß § 10 Nr. 4 KStG nur zur Hälfte abziehbar. Die Überwachung der Geschäftsführung, auch der

103 Wird der Aufsichtsrat bei der KG bestellt, gilt das Abzugsverbot nach allgemeiner Meinung nicht: *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 15; *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 365; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 58; *Graffe* (Fn. 2), Tz. 36 zu § 10 KStG; *Heuer*, DB 1968, 196; *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 72; *Skibbe*, GmbHR 1972, 180, 183; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 16.

104 *Bader* (Fn. 58), § 10 KStG Rz. 106; *Cattelaens* (Fn. 17), Rz. 365; *Heidner*, DStR 1988, 734; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 31; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 16.

105 Nds. FG v. 17. 4. 1973 – VI Kö 20/68, EFG 1973, 512 – rkr; *Boochs* (Fn. 4), § 10 KStG Rz. 15; *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 58; *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 72; *Schulze zur Wiesche*, GmbH & Co KG, 2. Aufl. 1991, S. 95; wohl auch *Schuhmann* (Fn. 69), § 10 KStG Rz. 34; zweifelnd *Graffe* (Fn. 2), Tz. 36 zu § 10 KStG.

106 FG Münster v. 24. 5. 1993 – 9 K 693/90 K, n. v.

KG, liege noch im Rahmen einer möglichen Überwachungstätigkeit der Geschäftsführung der GmbH. Denn die Geschäftsführung der KG sei gerade Aufgabe der GmbH.

Der BFH hat inzwischen die vom Finanzgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision als unbegründet zurückgewiesen. Der Beschluß v. 29. 6. 1994<sup>107</sup> ist zwar gemäß Art. 1 Nr. 7 des BFHEntlG ohne Begründung ergangen. Trotzdem darf die Rechtsfrage damit wohl als höchstrichterlich geklärt angesehen werden.

## 2. Rechtspolitische Kritik

Aus rechtspolitischer Sicht hat die Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG in der Literatur massive Kritik erfahren. Ich meine, im Ergebnis zu Recht:

Dem bis 1976<sup>108</sup> geltenden Recht war die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaft- und Einkommensteuer systemimmanent; das vollständige Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen<sup>109</sup> nach § 12 Nr. 3 KStG a. F. sollte insoweit Umgehungen ausschließen<sup>110</sup>. Mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens und dem Wegfall der Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns hat das Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen seine systematische Berechtigung verloren<sup>111</sup>; es stellt einen Systembruch dar<sup>112</sup>. Aus diesem Grund sah der Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes der damaligen Bundesregierung<sup>113</sup> folgerichtig einen vollständigen Abzug der Vergütungen als Betriebsausgaben vor; dies sei die einfachste und praktikabelste Lösung.

Die Mehrheit im Finanzausschuß des Bundestages hat demgegenüber die Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsvergütungen auf die Hälfte der Aufwendungen beschränkt. Ausweislich der Motive<sup>114</sup> waren dafür zwei Gründe maßgeblich: Erstens mindere die Regelung das Interesse an überhöhten Aufsichtsratsvergü-

107 BFH Beschluß v. 29. 6. 1994 – I R 90/93, n. v.

108 Auch die vor Einführung des Abzugsverbots durch § 17 Ziff. 4 KStG 1925 geltenden Systeme der Besteuerung von Aufsichtsratsvergütungen (s. dazu *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 5) waren noch in sich stimmig.

109 Zur historischen Entwicklung s. BFH v. 7. 2. 1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; BVerfG v. 7. 11. 1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.

110 *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 54.

111 *Frotscher* (Fn. 4), § 10 KStG Anm. 55; *Jünger*, DB 1976, 1122; *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG, Anm. 5, 71; *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG Rz. 29; v. *Wallis*, StbJb 1976/77, 75, 86.

112 *Jurkat*, Wpg 1976, 513, 518; *Siegel*, BB 1988, 1013, 1016.

113 BT-Drs. 7/1470, S. 344; ebenso schon das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, KSt. IV, Tz. 236–238.

114 BT-Drs. 7/5310, S. 8.

tungen<sup>115</sup> und zweitens trage die Kürzung zum Ausgleich anderer einkommensmindernder Vorschläge bei.

Rechtstatsächliche Feststellungen dazu, daß die Abzugsbeschränkung das Interesse an überhöhten Vergütungen tatsächlich gemindert hat, liegen bisher offenbar nicht vor. Die Erkenntnis des BFH<sup>116</sup>, nach den Erfahrungen der Vergangenheit bestehe die Gefahr überhöhter Aufwendungen der Gesellschaft für den Aufsichtsrat, kann eine derart einschneidende Maßnahme m. E. ebensowenig rechtfertigen wie die Feststellung des BVerfG<sup>117</sup>, es lasse sich nicht ausschließen, daß unangemessene Vergütungen leichter gewährt werden, wenn sie nicht aus dem Gewinn zu entnehmen sind. In der Literatur<sup>118</sup> wird die Regelung daher zu Recht als untaugliches Mittel angesehen.

Die zu Protokoll genommene Zielsetzung des historischen Gesetzgebers wirkt auch eher vorgeschoben. Wenn tatsächlich das Interesse an überhöhten Aufsichtsratsvergütungen hätte gemindert werden sollen, wäre es naheliegend gewesen, wie bei den Spenden<sup>119</sup> den vollen Abzug der Vergütungen im Rahmen bestimmter Höchstbeträge zuzulassen.

Auch der rechtstechnische Ansatz der Abzugsbeschränkung ist m. E. verfehlt. Wenn es darum geht, das Interesse an überhöhten Aufsichtsratsvergütungen zu mindern<sup>120</sup>, so zielt dies auf die Empfänger der Vergütungen. Die Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG ist jedoch eine Vorschrift über die Besteuerung der Gesellschaft, nicht des Aufsichtsratsmitglieds<sup>121</sup>. Sie gilt zudem ohne Rücksicht darauf, ob die Vergütung angemessen ist oder überhöht. Schließlich geht sie gemäß § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG in ihren Wirkungen noch über die verdeckte Gewinnausschüttung bei unangemessenen Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter hinaus, obwohl der Aufsichtsrat nicht mit den Gesellschaftern gleichgesetzt werden darf<sup>122</sup>.

Auch die haushaltsmäßigen, d. h. rein fiskalischen Gründe reichen m. E. nicht aus, diese systemwidrige Durchbrechung allgemeiner Gewinnermittlungs-

115 Vgl. auch BVerfG v. 7. 11. 1972 (Fn. 109).

116 Vgl. BFH v. 7. 2. 1968 (Fn. 109).

117 BVerfG v. 7. 11. 1972 (Fn. 109).

118 *Krebs* in: H/H/R, § 10 KStG Anm. 71; *Streck* (Fn. 17), § 10 KStG Anm. 16.

119 Vgl. zur Entwicklung der die Spenden betreffenden gesetzlichen Regelungen *Krebs* in H/H/R, § 10 KStG Anm. 2.

120 BT-Drs. 7/5310, S. 8. Zu den Motiven, die 1906 den Reichsgesetzgeber zur Schaffung der Stempelabgabe bewogen haben, s. BFH v. 7. 2. 1968 (Fn. 109). Möglicherweise hat sich auch der Finanzausschuß bei Schaffung der Abzugsbeschränkung 1976 von ähnlichen „irrationalen Vorurteilen gegenüber Aufsichtsräten“ leiten lassen; s. dazu *Streck* (Fn. 17) § 10 KStG, Anm. 16; *Siegel*, BB 1988, 1013, 1016.

121 BFH v. 7. 2. 1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392, 394.

122 BFH v. 7. 2. 1968 (Fn. 121).

grundsätze zu rechtfertigen<sup>123</sup>. Aufsichtsratsvergütungen sind unzweifelhaft Betriebsausgaben<sup>124</sup>. Sie sind mit den anderen in § 10 KStG genannten Aufwendungen, insbesondere mit Geldstrafen, nicht vergleichbar. § 10 Nr. 4 KStG, der auch in § 12 EStG keine Parallele findet, stellt daher im Rahmen des § 10 KStG einen Fremdkörper mit hoher Streitanzfälligkeit<sup>125</sup> dar.

Die längst überfällige Beseitigung des § 10 Nr. 4 KStG würde demgegenüber einen Beitrag dazu leisten, das Steuerrecht zu vereinfachen, von einem Systembruch zu befreien und seine Überfrachtung mit außersteuerlichen Zielvorgaben zu mindern.

Dies müßte heute angesichts der gegenüber 1976 veränderten Mehrheitsverhältnisse im Deutschen Bundestag um so einfacher durchsetzbar sein<sup>126</sup>.

## VII. Zuordnung der sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen in der Gliederungsrechnung

### 1. Abzug vom EK 45 in seiner Gesamtheit

§ 10 KStG bestimmt unmittelbar nur, welche Aufwendungen nichtabziehbar sind, nicht aber, wie hoch diese Aufwendungen endgültig mit KSt belastet werden. Bei den in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaften<sup>127</sup> wird die Höhe der KSt-Belastung durch die Gliederungsvorschrift des § 31 KStG beeinflußt. Nach dessen Absatz 1 sind die bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbaren Aufwendungen<sup>128</sup> zur Berechnung der in § 30 bezeichneten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) wie folgt abzuziehen:

123 Ebenso *Lange* (Fn. 7), § 10 KStG, Rz. 29. Zudem sind auch die durch die Streitanzfälligkeit der Vorschrift verursachten Kosten gegenzurechnen.

124 BVerfG v. 7. 11. 1972 (Fn. 109).

125 Von den in *Juris* dokumentierten 57 Entscheidungen des BFH zu § 12 KStG a. F. betreffen 17 (= 30 v. H.) Aufsichtsratsvergütungen.

126 1976 hat die CDU/CSU, damals noch in der Opposition, die von der damaligen Ausschlußmehrheit vorgeschlagene und Gesetz gewordene Regelung als unsystematisch abgelehnt (BT-Drs. 7/5310, S. 8).

127 Bei den anderen Körperschaften ergibt sich die Belastung grundsätzlich unmittelbar aus dem auf das zVE anzuwendenden Steuersatz nach § 23 Abs. 2 KStG von 42 v. H.

128 Die unterlassene Anpassung des verwendeten Begriffs „Ausgaben“ an die Terminologie der §§ 9, 10 KStG beruht nach allg. Meinung auf einem redaktionellen Versehen; vgl. *Freikamp* in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Komm. z. KStG und EStG, Tz. 1 zu § 31 KStG.

1. die Körperschaftsteuererhöhung von dem Teilbetrag, auf den sie entfällt<sup>129</sup>;
2. die tarifliche Körperschaftsteuer von dem Einkommensteil, der ihr unterliegt;
3. ausländische Steuer von den ihr unterliegenden ausländischen Einkünften und
4. sonstige nichtabziehbare Ausgaben von den Einkommensteilen, die ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegen.

Die tarifliche KSt und die ausländische Steuer werden sachgerecht den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zugeordnet, die der gleichen tariflichen KSt unterlegen haben wie die nichtabziehbaren Aufwendungen selbst<sup>130</sup>. Dadurch wird erreicht, daß die in der Veranlagung eingetretene Steuerbelastung in der Gliederungsrechnung unverändert bleibt. Hiervon abweichend sind die sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen unabhängig von ihrer tatsächlichen Tarifbelastung<sup>131</sup> vorrangig von den Einkommensteilen abzuziehen, die nach dem 31. 12. 1993 ungemildert, d. h. mit 45 v. H.<sup>132</sup> der KSt unterliegen. Dies entspricht einer Belastung von  $45/55 = 81,82$  v. H.<sup>133</sup>. Soweit diese Einkommensteile für den Abzug nicht ausreichen, treten nach § 31 Abs. 2 Satz 1 KStG die Einkommensteile an ihre Stelle, die nach dem 31. 12. 1993 einer KSt von 30 v. H.<sup>134</sup> unterliegen. Dies entspricht einer Belastung von „nur“  $30/70 = 42,86$  v. H.<sup>135</sup>. Übersteigen die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben auch diese Einkommensteile, ist der Unterschiedsbetrag nach § 31 Abs. 2 Satz 2 KStG von den in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden Einkommensteilen in derselben Reihenfolge abzuziehen.

129 In Betracht kommen die Teilbeträge des EK 02 und EK 03; dadurch wird die Belastung des Erhöhungsbetrages mit KSt vermieden (BT-Drs. 7/1470, S. 370).

130 *Frotscher* (Fn. 4), § 31 KStG Anm. 7, 9; *Wrede* in: H/H/R, § 31 KStG Anm. 4.

131 *Freikamp* (Fn. 128), Tz. 114 zu § 31 KStG; *Frotscher* (Fn. 4), § 31 KStG Anm. 47.

132 Das gilt für Veranlagungszeiträume ab 1994 auch dann, wenn noch positives EK 56 oder EK 50 vorhanden ist; *Freikamp* (Fn. 128), Tz. 111 zu § 31 KStG; *Frotscher* (Fn. 4), § 31 KStG Rz. 48a.

133 *Frotscher* (Fn. 4), § 31 KStG Rz. 45.

134 Bis zum VZ 1993 kam nur ein nachrangiger Abzug vom EK 36 in Betracht; ab 1994 ist ein Abzug von einem vorhandenen EK 36 auch dann nicht zulässig, wenn die sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen auch das EK 30 übersteigen; so *Frotscher* (Fn. 4), § 31 KStG Rz. 50; a. A. *Freikamp* (Fn. 128), Tz. 122 zu § 31 KStG. Für den VZ 1994 nimmt die Finanzverwaltung in ihrem Rechenprogramm abweichend vom Gesetzeswortlaut einen Abzug in der Reihenfolge EK 45, EK 36, EK 30 vor. Sofern die gesetzlich vorgesehene Reihenfolge EK 45, EK 30 im Einzelfall günstiger ist, läßt sie jedoch auf Antrag auch diese zu; vgl. *Freikamp*, a. a. O.

135 Dies wird teilweise als systemwidrige Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsneutralität kritisiert; s. *Kläschen*, DSZ/A, 1979, 379, 382.

Diese Typisierung hat zur Folge, daß die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei den sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen Belastungsveränderungen verursacht<sup>136</sup>. In Höhe der durch § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG bestimmten Belastung wird Ausschüttungsvolumen beseitigt<sup>137</sup>. Es entsteht eine definitive KSt, die weder nach § 27 KStG gemindert noch auf die Steuern des Anteilseigners angerechnet werden kann<sup>138</sup>.

Über die zutreffende Auslegung des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG, nach dessen Wortlaut die sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen von den „Einkommensteilen“ abzuziehen sind, die ungemildert der KSt unterlegen haben, besteht keine Einigkeit. Die Finanzverwaltung<sup>139</sup> und ein Teil der Literatur<sup>140</sup> verstehen hierunter den ungemildert belasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals nach § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG in seiner Gesamtheit. Ein anderer Teil des Schrifttums<sup>141</sup> bezieht dieses Merkmal nur auf den ungemildert mit 45 v. H. besteuerten Einkommensteil, der in dem Wirtschaftsjahr gebildet wird, in welches die Aufwendungen fallen. Obwohl dieser Meinungsstreit so alt ist wie die Vorschrift selbst, hat die Rechtsprechung<sup>142</sup>, soweit erkennbar, bisher noch keine Gelegenheit gehabt, dazu Stellung zu nehmen.

M. E. führt die an dem Wortlaut orientierte Auslegung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis. Einerseits verwendet § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG zwar mit dem Begriff „Einkommensteil“ einen anderen als den Begriff „Teilbetrag“, den Nr. 1 der Vorschrift ebenso wie § 28 Abs. 3 und § 30 KStG zur eindeutigen Definition des Teilbetrags in seiner Gesamtheit verwenden. Andererseits ordnet § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG den Abzug „von den Einkommensteilen“ an, benutzt den Begriff somit im Plural. Dies entspricht der Formulierung in § 32 Abs. 4 Nr. 1 und 2 KStG, unterscheidet sich jedoch von der des § 31 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Ein Vergleich mit § 31 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 KStG stützt somit nicht ohne weiteres die These, auch im Rahmen der Nr. 4 der Vorschrift sei der in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr gebildete Einkommensteil maßgeb-

136 Wrede in: H/H/R, § 31 KStG Anm. 5.

137 Frotscher (Fn. 4), § 31 KStG Rz. 45.

138 BT-Drs. 7/1470, S. 371.

139 Abschn. 85 Abs. 1 Satz 1 KStR 1995.

140 Blümich/Taske, § 31 KStG Rz. 38; Freikamp (Fn. 128), Tz. 109 zu § 31 KStG; Frotscher (Fn. 4), § 31 KStG Rz. 49; Greif in: Greif/Schuhmann, Komm. z. KStG, § 31 Rz. 69, 83; Jünger in: Lademann, Komm. z. KStG, § 31 Rz. 93; ders., GmbHR 1976, 173, 180; Jurkat, Steuerberaterkongreß-Report 1977, 283, 299; Wrede in: H/H/R, § 31 KStG Anm. 51.

141 Goutier/Sponlein in: Mössner/Seeger/Lange, Komm. z. KStG, § 31 Rdnr. 51 ff.; Kläschen, DStZ/A 1979, 379, 381; Streck (Fn. 17), § 31 KStG Anm. 9; Wp-Handbuch 1981, 2059, 2060.

142 Offengelassen in BFH v. 27. 6. 1990 – I R 15/88, BStBl. II 1991, 150, 154; FG Baden-Württemberg v. 20. 8. 1992 – 6 K 238/89, EFG 1993, 176, rkr.

lich<sup>143</sup>. Schließlich fehlt, im Gegensatz z. B. zu § 31 Abs. 2 Satz 2 KStG, eine ausdrückliche Bezugnahme auf den Veranlagungszeitraum.

Damit ist der Weg frei, bei der Auslegung die Motive des Gesetzgebers zu berücksichtigen. Nach der Begründung der Bundesregierung zum KSt-Reformgesetz<sup>144</sup> bezieht sich Nr. 4 der Vorschrift nicht auf einen bestimmten Teilbetrag oder auf einen bestimmten Einkommensteil eines Veranlagungszeitraums, sondern auf den ungemildert belasteten Teilbetrag in seiner Gesamtheit.

## 2. Abzug nach Verlustjahren

Dadurch, daß die übersteigenden sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben nach § 31 Abs. 2 Satz 2 KStG den in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden Einkommensteilen in der in § 31 Abs. 2 Satz 1 KStG bezeichneten Reihenfolge zuzuordnen sind, können vor allem dann Härten auftreten, wenn nach einer längeren Verlustphase Gewinne erwirtschaftet werden und ausgeschüttet werden sollen<sup>145</sup>. In der Literatur sind daher zahlreiche Vorschläge gemacht worden, um durch Gesetzesänderung<sup>146</sup>, Sachverhaltsgestaltung<sup>147</sup> oder Billigkeitsmaßnahmen<sup>148</sup> unbillige Härten zu vermeiden. Das Bundesministerium der Finanzen hat Ende 1988 einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung des KStG und anderer Gesetze<sup>149</sup> vorgelegt, dessen § 49 Abs. 4 eine bis zu 10jährige zinslose Stundung des KSt-Erhöhungsbetrages vorsah.

Noch nicht erörtert wurde bisher die Frage, ob die derzeit bestehende Regelung mit der Verfassung vereinbar ist. Es ist ständige Rechtsprechung des BVerfG<sup>150</sup>, daß der allgemeine Gleichheitssatz verletzt ist, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher

143 A. A. möglicherweise BFH v. 27. 6. 1990 – I R 15/88, BStBl. II 1991, 150, 154.

144 BT-Drs. 7/1470, S. 371.

145 Vgl. Herzig/Borstell, BB 1986, 1540 in Fn. 4; Kuhn, FR 1979, 313, 315; Meyer-Wegelin, DB 1985, 1757, 1758; Sarrazin, DStZ 1986, 235, 241.

146 Vgl. Kuhn, FR 1979, 313, 316 (zeitliche Begrenzung auf eine Periode); Piltz in: Institut „Finanzen und Steuern“, Brief Nr. 263, 23 ff., 31 sowie Herzig, StBjB 1982/83, 141, 178 (Abzug der nichtabziehbaren Aufwendungen vom EK 0 nach Verbrauch des EK 56/EK 36); Sarrazin, DStZ 1986, 235, 240.

147 Vgl. Herzig, DStR 1987, 671; Goutier/Spönlein, GmbHR 1985, 264, 267.

148 Vgl. Piltz (Fn. 146), 21 ff. Eine Umgliederung von Teilbeträgen des negativen EK 45 auf das EK 0 aus sachlichen Billigkeitsgründen hat die Finanzverwaltung, soweit bekannt, nicht generell zugelassen, wohl aber im Einzelfall aus wirtschaftlichen Billigkeitsgründen.

149 S. Dötsch, DB 1988, 2426 ff.

150 BVerfG v. 23. 1. 1990 – I BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483, 486.

Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Daraus folgt für das Gebiet des Steuerrechts vor allem, daß die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet werden muß<sup>151</sup>. Wird das Postulat der Systemgerechtigkeit<sup>152</sup> willkürlich verletzt, liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor.

Die Entscheidung, ob die sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen a) dem EK 45 oder b) dem EK 30 dieses Veranlagungszeitraums oder aber c) dem EK 45 oder d) dem EK 30 des folgenden Veranlagungszeitraums u. s. w. zuzuordnen sind, ist davon abhängig, ob und gegebenenfalls wieviel EK 45 und EK 30 in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum vorhanden ist. Welche der in Betracht kommenden Alternativen im Einzelfall eingreift, beruht auf Zufälligkeiten<sup>153</sup>. Damit ist auch die steuerliche Belastung von Zufälligkeiten abhängig, nicht aber von Kriterien, welche die Leistungsfähigkeit widerspiegeln; sie ist letztlich willkürlich<sup>154</sup>. Vielleicht ist der Gesetzgeber gut beraten, wenn er einer verfassungsrechtlichen Überprüfung der Vorschrift zuvorkäme. Dabei könnte es sich – *de lege ferenda* – empfehlen, die Zuordnung der sonstigen nichtabziehbaren Aufwendungen einheitlich stets beim EK 30 vorzunehmen. Dies hätte zumindest den Vorzug einer gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen.

---

## Diskussion

zu dem Referat von *Prof. Dr. Torsten Ehmcke*

Leitung

*Dr. Siegfried Widmann*

*Dr. Widmann:*

Herr *Ehmcke*, Sie haben einen Strauß von Problemen aufgezeigt. Angeschritten ist die Behandlung des Schadensersatzanspruches gegen den Berater wegen falscher Beratung hinsichtlich der Körperschaftsteuer. Sie haben einen Widerspruch zwischen zwei Entscheidungen aufgezeigt. Die eine Entscheidung sagt, Grundlage sei der Beratervertrag und es sei keine Körperschaftsteuer, die an

---

151 BVerfG v. 23. 1. 1990 (Fn. 150), m. w. N.

152 Dazu *Lang*, *StuW* 1985, 10, 14 m. w. N.

153 *Freikamp* (Fn. 128), Tz. 125 zu § 31 KStG.

154 Ähnlich *Müller-Dott* in: *Flick/Wassermeyer/Becker*, *Komm. z. Außensteuerrecht*, 5. Aufl., § 26 KStG Rz. 192.



den Berater gezahlt wird. Die Entscheidung hat die zivilrechtliche Folge, daß sich der Schadensersatzanspruch wiederum um die Körperschaftsteuer erhöht.

*Prof. Dr. Ehmcke:*

Das ist wohl auch in der zivilrechtlichen Literatur unstrittig. Dies war auch eines der Argumente, die ursprünglich gegen die These des BFH vorgetragen wurden. Nur denke ich, daß das in der Tat kein ausreichendes Argument wäre, um die Richtigkeit der BFH-Auffassung zu widerlegen, man müßte dann halt einmal neu durchrechnen.

*Dr. Widmann:*

Das ist kein Problem. Sie sagten, bei der Investitionszulage hätte man ebenso entscheiden müssen, weil auch hier die Grundlage der Beratervertrag war.

*Prof. Dr. Ehmcke:*

M. E. kann man nur einheitlich vorgehen. Entweder kommt es stets auf das Grundverhältnis oder aber auf die steuerliche Behandlung an. Man kann aber nicht in einem Fall auf das Grundverhältnis, also auf das öffentliche, zurückgreifen und im anderen Fall auf die steuerliche Behandlung abstellen.

*Dr. Widmann:*

Sie haben das Konkurrenzverhältnis Betriebsausgabe und Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke angesprochen. Dies spielt vor allem bei Sportvereinen eine Rolle, die ihre Spieler sowohl für das Spielen auf dem Feld als auch für Werbezwecke einsetzen. Da stellt sich die Frage, ob die Aufwendungen für Trainer etc. abzugsfähig sind.

*Prof. Dr. Ehmcke:*

Ich bin der Meinung, daß die Auffassung des BFH im Ergebnis zutreffend ist, jedoch nicht die Begründung, die vom schlichten Vorrang des Betriebsausgabenabzugs spricht. Das erweckt den Eindruck, als gebe es ein Konkurrenzverhältnis. Ich sehe das nicht so. Wenn es nur ein Konkurrenzverhältnis wäre, dann würde ich sagen, daß § 10 KStG Vorrang hat, weil er spezieller ist. Man kann das Ergebnis des BFH nur halten, wenn man annimmt, der Wortlaut der Vorschrift gehe zu weit; diese Fälle sollen von ihm nicht erfaßt werden. Immerhin hat der Gesetzgeber, obwohl die Rechtsprechung seit alters her so existiert, nie Anlaß gesehen, diese Vorschrift entsprechend zu ändern. Es geht eben um eine Frage der Auslegung, nicht um ein Konkurrenzproblem.

*Dr. Widmann:*

Dann kann ich als weiteren Punkt „Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttung“ aufrufen.

*Prof. Dr. Reiß:*

Wenn ich Ihre Ausführungen richtig verstanden habe, dann lautet das Ergebnis: die Umsatzsteuer ist eine nicht abziehbare Ausgabe. Das bedeutet, daß Ausschüttungspotential vernichtet wird. Ich frage mich, ob das ein sinnvolles Ergebnis sein kann, denn erstens: Wir korrigieren das Ergebnis bei der Körperschaft, die zahlt die Körperschaftsteuer, zweitens: Wir erfassen beim Anteilseigner den Zufluß einschließlich des Umsatzsteueranteils. Kann es dann richtig sein, eine definitive Körperschaftsteuer entstehen zu lassen?

*Prof. Dr. Ehmcke:*

Vielleicht habe ich mich falsch ausgedrückt. Mein Ergebnis ist, bei der Umsatzsteuer anzusetzen. Ich bin in der Tat der Meinung, daß die umsatzsteuerliche Grundentscheidung falsch ausgefallen ist. Wir haben einmal die Nr. 2a und b des § 1 Abs. 1 UStG für den Eigenverbrauch und daneben den sog. Gesellschaftereigenverbrauch nach Nr. 3 des § 1 Abs. 1 UStG. Solange die Vorschrift der Nr. 3 existiert, sind die Fälle, die verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, über Nr. 3 abzuwickeln, sofern sie unentgeltlich erfolgt sind. Sind sie teilentgeltlich erfolgt, sind sie ohnehin über § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzuwickeln und führen auch nicht zu einer Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch. Ich komme zu einer umsatzsteuerlichen Lösung, die bei der unentgeltlichen verdeckten Gewinnausschüttung die Nr. 3 anspricht. In Nr. 3 ist kein Eigenverbrauch geregelt. § 10 Nr. 2 KStG verweist aber nur auf den Eigenverbrauch im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2a, b und c UStG.

*Prof. Dr. Reiß:*

Das ist mir natürlich ausgesprochen sympathisch, um so mehr als ich der Auffassung bin, daß der § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG anwendbar ist. Aber man muß einfach von dem Faktum ausgehen, daß es nun einmal anders entschieden wird.

*Dr. Widmann:*

Wir müssen jetzt von der angeblich falschen umsatzsteuerlichen Behandlung ausgehen und dann bleiben Sie bei Ihrer Meinung?

*Prof. Dr. Ehmcke:*

Wenn ich von der richtigen umsatzsteuerlichen Meinung ausgehe, ergibt sich kein körperschaftsteuerliches Problem. Das Problem entsteht eigentlich nur dadurch, daß auf der umsatzsteuerlichen Seite eine falsche Weichenstellung gemacht wird. Fällt dagegen Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG an, kann ich dem Körperschaftsteuergesetz nicht entnehmen, daß § 8 Abs. 3 KStG Vorrang haben sollte. Ich würde eher sagen, daß § 10 Nr. 2 KStG Vorrang hat und dann bei der verdeckten Gewinnausschüttung die Nettobewertung ohne Umsatzsteuer zu erfolgen hätte.

*Dr. Widmann:*

Die weitere Frage ist, was erhält der Gesellschafter?

*Prof. Dr. Ehmcke:*

Konsequenterweise muß man dann sagen, der bezieht die verdeckte Gewinnausschüttung brutto. Ich komme in der Tat in Schwierigkeiten, wenn ich zwischen der Ebene des § 8 Abs. 3 KStG, der Ebene des § 27 KStG und der des § 20 EStG differenziere. Aber das sind vermeidbare Probleme, wenn man die Grundlösung richtig trifft.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Es gibt ein Problem, daß Sie nicht angeschnitten haben. Es betrifft die nicht abziehbaren Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG. Dazu interessiert vor allem die gliederungsrechtliche Behandlung. Stellen Sie sich den folgenden Fall vor: Eine GmbH besitzt eine Segeljacht und überläßt sie ihrem Gesellschafter zu Urlaubszwecken. Der Fall fällt unter § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG. Der Vorgang könnte gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein. Auf der Ebene der Gewinnermittlung bei der GmbH ist es im Grunde genommen egal, welche der beiden Vorschriften (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG oder § 8 Abs. 3 KStG) Sie anwenden. Auf der Ebene der Ausschüttungsbelastung interessiert dagegen sehr, ob Sie § 31 oder § 27 KStG anwenden.

*Prof. Dr. Ehmcke:*

Sie haben Recht, ich habe es nicht behandelt, ich habe es auch nicht geprüft. Aber vielleicht haben Sie einen Lösungsansatz?

*Dr. Widmann:*

Man kann sagen, es findet das eine oder das andere Anwendung oder man gibt ein Wahlrecht.

*Prof. Dr. Raupach:*

Ich würde sagen, daß die verdeckte Gewinnausschüttung vorgeht. Das scheint mir übrigens auch vom Ziel des Anrechnungsverfahrens her richtig zu sein, weil verdeckte Gewinnausschüttungen ins Anrechnungsverfahren einbezogen sind und infolge dessen zur Vollentlastung führen müssen im Gegensatz zu den nicht abziehbaren Ausgaben, bei denen ich ein Definitivwerden in Kauf nehme oder auch sogar gesetzestechisch anstrebe.

*Dr. Widmann:*

Das ist natürlich etwas vom Ergebnis her argumentiert.

*Prof. Dr. Raupach:*

Nein, das meine ich nicht. Ich habe es ja zunächst einmal daraus abgeleitet, daß ich sage, daß die verdeckte Gewinnausschüttung den nicht abziehbaren Betriebsausgaben vorgeht, weil hier gar keine Betriebsausgaben vorliegen, die vom Abzug ausgeschlossen werden. Sondern hier ist von vornherein ein Gewinn, der verdeckt zugewendet wird, und es stellt sich dann die Frage des Abzugsverbots gar nicht. Diese Deutung, an der man ja zweifeln kann wegen des Verhältnisses von § 4 Abs. 5 EStG und § 10 KStG, bestätigt sich eigentlich unter Anwendung des Anrechnungsverfahrens, weil es ja ein geschlossenes System ist. Wenn ich systematisch argumentiere, muß ich möglichst zur Entlastung kommen.

*Dr. Widmann:*

Ein einfältiger Gesetzesleser könnte sagen: „Ich lese zuerst den § 8 Abs. 1 KStG, der auf das EStG verweist, und § 8 Abs. 3 KStG kommt erst später“. Das ist die Primitivauslegung, die man vertreten kann. Sie haben gemerkt, daß alles offen ist. Es ist eine interessante Frage und eigenartigerweise noch nicht in der Kommentarliteratur diskutiert.

# Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH

Wolfgang Heinicke

Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitende Bemerkungen
  - 1. Themenstellung
  - 2. Verknüpfung KStG–EStG
  - 3. Themenbegrenzung
- II. Besteuerung der Gesellschaftereinkünfte
  - 1. Zentralvorschrift § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 EStG mit Besteuerungsgrundzügen
    - a) Gewinnanteile
      - aa) Gewinnanteile i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 2 EStG
      - bb) Verdeckte Gewinnausschüttungen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
      - cc) Anteile im Betriebsvermögen
      - dd) Abgrenzung Kapitaleinkünfte und Arbeitslohn
    - b) Zur Person der BeteiligungsgmbH
    - c) Zur Person des Gesellschafters
      - aa) Persönliche Steuerpflicht des Gesellschafters
      - bb) Körperschaften als Gesellschafter mit § 8b Abs. 1 KStG
      - cc) Personengesellschafter als Gesellschafter
      - dd) Persönliche Zurechnung mit Sonderfällen
      - ee) Exkurs zum Zeitpunkt der Zurechnung von Gewinnanteilen
  - 2. Kapitaleinkünfte i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3, Nr. 2 EStG im Zusammenhang mit Einkünften i. S. v. § 17 Abs. 4 EStG
    - a) Vorbemerkung (Kapitaleinkünfte und Kapitalrückgewähr)
    - b) Einzelatbestände
      - aa) § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG – EK 04
      - bb) § 20 Abs. 1 Nr. 2 und § 17 Abs. 4 EStG – Kapitalherabsetzung und Gesellschaftsauflösung
      - cc) Sonderfälle
      - c) Bindung KSt/ESt
      - d) Rechtsfolgen der Kapitalrückgewähr im BV und im PV
- III. Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 (und § 20 Abs. 1 Nr. 3) EStG mit Verfahrensfragen
  - 1. Allgemeine Vorbemerkung
  - 2. Verhältnis § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG zu §§ 27 ff., 44 ff. KStG
  - 3. Verhältnis Anrechnung und Veranlagung
    - a) Bedeutung des Einnahmenansatzes nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG für die Anrechnung (und umgekehrt)
    - b) Bedeutung der Anrechnung für den KSt-Ansatz als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG (und umgekehrt)
  - 4. Wirkung der Aussetzung der Vollziehung des ESt-Bescheides auf die Anrechnungsteuern

## I. Einleitende Bemerkungen

### 1. Themenstellung

Das Generalthema der Tagung befaßt sich mit Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts, erstreckt sich jedoch gleichwohl nicht nur auf die Besteuerung der GmbH, sondern auch auf die Besteuerung deren Gesellschaftereinkünfte. Das mag zunächst verwundern, erklärt sich jedoch aus der bereits umfassend von meinen Vorrednern dargestellten Verknüpfung der Besteuerung der Kapitalgesellschaft nach dem KStG und deren Gesellschafter nach dem EStG (oder gleichfalls nach dem KStG, falls es sich dabei ihrerseits um Körperschaften handelt).

Umgekehrt sind auch die Besteuerungsvorschriften im EStG ohne Hintergrundkenntnisse aus dem KSt-Recht nicht verständlich. So spricht etwa § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG von verwendetem Eigenkapital i. S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG von verwendetem Eigenkapital i. S. v. § 29 KStG, § 36 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 S. 1 und Nr. 3 S. 1 sowie § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG von Bezügen, die nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 bzw. § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

### 2. Verknüpfung KStG–EStG

Erklärtes Ziel des KSt-Reform 1977 war es, die bisherige Doppelbesteuerung der Einkünfte der Gesellschaft und der Gesellschafter zu beseitigen – ein Ziel, das allerdings bislang nicht vollständig erreicht werden konnte.

Der Gesellschafter wird nach seinen individuellen Einkommens- und Progressionsverhältnissen mit den von der Gesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteilen bzw. Dividenden zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer veranlagt, und zwar mit dem Bruttobetrag einschließlich einbehaltener Kapitalertragsteuer und zuzüglich der anzurechnenden Körperschaftsteuer der Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die Doppelbesteuerung wird grundsätzlich dadurch vermieden, daß der Gesellschafter auf seine Einkommensteuer nicht nur seine eigene Kapitalertragsteuer, sondern auch die von der GmbH auf diese Gewinnanteile zu entrichtende Körperschaftsteuer angerechnet erhält. Dafür hat der Gesetzgeber die Ausschüttungsbelastung bei der Kapitalgesellschaft nach §§ 27 ff. KStG und die anzurechnende Körperschaftsteuer beim Gesellschafter persönlich, sachlich und rechnerisch angeglichen und einem beliebigen starren Belastungssatz von ursprünglich 36 v. H., ab 1994 von 30 v. H. des auszuschüttenden Bruttogewinns der Gesellschaft bzw. der Bruttoeinnahmen der Gesellschafter unterworfen. Von 100 DM Bruttogewinn schützt die Gesellschaft – abzüglich einzubehaltender Kapitalertragsteuer – 70 DM aus; der Rest

von 30 DM wird ihrer Körperschaftsteuerbelastung zugrunde gelegt. Die Gesellschafter versteuern 100 als Einnahmen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG), 70 als Gewinnanteil und 30 als Ausgleich für die Anrechnung der Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG. Das Verhältnis 30 : 70 entspricht den Bruchteilen von  $\frac{3}{7}$  (bzw. früher  $\frac{3}{16} = \frac{36}{64}$ ) in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG.

### 3. Themenbegrenzung

Diese allgemeinen Vorbemerkungen sollen nicht nur die Einbeziehung der Gesellschafterbesteuerung zur Abrundung des körperschaftsteuerlichen Generalthemas rechtfertigen, sondern auch die notwendige Eingrenzung der einkommensteuerlichen Thematik. Die Besteuerung der Einkünfte eines GmbH-Gesellschafters ist derart vielschichtig, daß ich mich schwerpunktmäßig auf die wesentlichen Zusammenhänge mit dem Körperschaftsteuerrecht beschränken muß. Erwarten Sie daher bitte nicht mehr als einen „Aufgalopp“ durch die wesentlichen Besteuerungsvorschriften für den Gesellschafter, ohne wissenschaftliche Vertiefung von Einzelproblemen und ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

Vorausgestellt sei nur ein kurzer Überblick:

Die Besteuerung von Gesellschaftereinkünften ist unterschiedlich geregelt, je nachdem, ob die Beteiligung im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten wird und ob es sich um laufende Erträge aus fortbestehender Beteiligung oder um Kapitalrückzahlungen bzw. Veräußerungserträge handelt, die noch dazu nicht einheitlich besteuert werden. Eine Steuerpflicht kann sich aus § 15, § 16, § 17, § 20, § 23 oder § 49 i. V. m. § 1 Abs. 4 EStG ergeben, ggfs. über § 8 Abs. 1 KStG. Die KSt-Anrechnung folgt aus § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG, der Abzug und die Anrechnung von Kapitalertragsteuer aus § 43 Abs. 1 Nr. 1 und § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

## II. Besteuerung der Gesellschaftereinkünfte

### 1. Zentralvorschrift § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 EStG mit Besteuerungsgrundzügen

Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus GmbH-Beteiligungen gehören beim Gesellschafter grundsätzlich zu seinen Einkünften aus Kapitalvermögen. Hier und in den Zusammenhängen mit der Anrechnung nach § 36 EStG liegen daher die Schwerpunkte des Referats.

a) *Gewinnanteile*

aa) *Gewinnanteile i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 2 EStG*

Die Vorschrift erfaßt laufende Erträge, die der Gesellschafter als Beteiligungserträge von der GmbH bezieht, sei es aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses i. S. v. § 29 GmbHG („Gewinnanteile“), sei es als verdeckte Gewinnausschüttungen ohne solchen Beschluß („sonstige Bezüge“), egal ob aus laufendem Gesellschaftsgewinn oder aus Rücklagen oder als Vorabauschüttung auf zukünftigen Gewinn oder aus der Vermögenssubstanz, unter Umständen sogar zu Lasten des Kapitals der Gesellschaft (Ausnahmen s. unter Abschn. II. 2). Satz 1 spricht nicht ausdrücklich von ausgeschütteten Gewinnanteilen. Die Besteuerung von Beteiligungserträgen setzt jedoch die Zuwendung eines Vermögensvorteils voraus. Der Vorteil muß bei Beteiligungen im Privatvermögen nach § 11 Abs. 1 EStG zufließen. Das bedeutet, daß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG folgende Erträge nicht erfaßt:

- von der Gesellschaft thesaurierte, in Gewinnrücklagen eingestellte oder als Gewinn vorgetragene Teile des Gesellschaftsgewinns (§ 29 Abs. 2 GmbHG),
- Gesellschaftsverluste,
- Wertveränderungen der Beteiligung, jedenfalls nicht ohne Realisierungsvorgang,
- Leistungen der Gesellschaft an Gesellschafter aufgrund anderer als der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen (z. B. Darlehenszinsen, Geschäftsführervergütungen, Mietzahlungen); anders als bei der Personengesellschaft sind solche schuldrechtlichen Beziehungen außerhalb des Beteiligungsverhältnisses bei der Kapitalgesellschaft als solche steuerlich zu berücksichtigen.

bb) *Verdeckte Gewinnausschüttungen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG*

Zu verdeckten Gewinnausschüttungen möchte ich hier nur einige zusätzliche Anmerkungen zu der ausführlichen Darstellung von *Frotscher* aus der Sicht des Gesellschafters machen. Verdeckte Gewinnausschüttungen haben vielfältige Aspekte. § 20 EStG enthält keine Definition, ebensowenig wie § 8 Abs. 3 KStG. Die neue Rechtsprechung des I. Senats des BFH zu § 8 Abs. 3 KStG zur Vermögensminderung bei der Gesellschaft hatte zunächst für Verwirrung gesorgt<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> BFH-Urt. v. 22. 2. 1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475.



– Definition aus Gesellschaftersicht

Der I. und der VIII. Senat des BFH haben inzwischen übereinstimmend klargestellt, daß die vom I. Senat geforderte Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung bei der Gesellschaft die steuerliche Erfassung beim Gesellschafter nur als gemeinsame tatbestandsmäßige Voraussetzung betrifft. Ohne solche Vermögensminderung bei der Gesellschaft wird dem Gesellschafter kein Vorteil zugewandt. Umgekehrt ist der Zufluß eines derartigen Vermögensvorteils beim Gesellschafter unabhängig von der Vermögensminderung bei der Gesellschaft zu prüfen, ohne Bindung an die KSt-Festsetzung<sup>2</sup>, auch ohne Erfassung bei der Gesellschaft (z. B. wegen Verjährung, Bestandskraft). Der Zufluß kann nachfolgen; er kann aber auch völlig ausbleiben, wie in dem ständig zitierten Paradefall der Pensionszusage ohne Zufluß und ohne Zuflußersatz beim Gesellschafter. Aus der Sicht des Gesellschafters hat sich daher an der ursprünglichen Definition nichts geändert<sup>3</sup>. Wesentliche Merkmale sind nach wie vor:

- Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Gesellschafter
- über den Gewinnverteilungsbeschluß hinaus
- aus Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

Zuwendung eines Vermögensvorteils bedeutet Zufluß nach § 11 Abs. 1 oder Vermehrung des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 EStG. Der Zufluß nach § 11 EStG fällt regelmäßig mit dem Zeitpunkt der Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der Gesellschaft nach § 27 KStG zusammen (tatsächliche Korrespondenz von Ausschüttung und Zufluß); eine Bindung besteht jedoch nicht. Der Zeitpunkt ist unabhängig von dem der Vermögensminderung bei der Gesellschaft nach § 8 Abs. 3 KStG. Zu den Besonderheiten beim beherrschenden Gesellschafter komme ich später.

Es muß sich um einen Vorteil mit steuerlicher Auswirkung handeln, der z. B. das Einkommen nicht nochmals erhöht, soweit die betreffende Zuwendung bereits im Rahmen einer anderen Einkunftsart versteuert war (etwa als Arbeitslohn oder als Gewinn im Rahmen eines Gewerbebetriebes) oder soweit der Gesellschafter durch den Ersatz von Aufwendungen eigene Aufwendungen erspart, die sonst auf andere Art und Weise sein Einkommen mindern würden (etwa als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar wären)<sup>4</sup>.

2 BFH-Urt. v. 27. 10. 1992 – VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

3 BFH-Urt. v. 9. 8. 1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH-Urt. v. 24. 7. 1990 – VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191.

4 BFH-Urt. v. 19. 3. 1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722 zu § 20; BFH-Urt. v. 27. 3. 1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 zu § 19.

### – Zufluß und Rückzahlung

Eine Zuwendungsabsicht braucht nicht vorzuliegen. Ein heikles Kapitel in diesem Zusammenhang ist die Besteuerung von Gewinnausschüttungen, die aufgrund gesetzlicher (z. B. §§ 30, 31 GmbHG) oder vertraglicher Verpflichtung (z. B. aufgrund von Satzungs- oder Steuerklauseln) nach Beanstandung durch das Finanzamt an die Gesellschaft zurückzuzahlen sind. Während ein großer Teil des Schrifttums und auch einige Finanzgerichte hiergegen Sturm laufen<sup>5</sup>, gehen Finanzverwaltung und BFH-Rechtsprechung unbeirrt davon aus, daß de lege lata nach den allgemeinen Einkünfteerzielungsgrundsätzen verwirklichte Ausschüttungstatbestände nicht mit steuerlicher Rückwirkung rückgängig gemacht werden können. Sie qualifizieren die Rückzahlung von verdeckten wie offenen Gewinnausschüttungen als Wiedereinlage zugeflossener und zu versteuernder Einnahmen in das EK 04 der Gesellschaft<sup>6</sup>.

Dann könnte nur eine Gesetzesänderung helfen. Der Gesetzgeber hat die besondere Problematik erkannt und versucht, im Entwurf zum Jahressteuergesetz 1996<sup>7</sup> umfassend Abhilfe zu schaffen durch Rückgängigmachen aller negativen Auswirkungen beim Gewinn der Gesellschaft, der Herstellung der Ausschüttungsbelastung, der Besteuerung beim Gesellschafter (negative Kapitalerträge nach § 20a des Entwurfs) und der Anrechnung bei diesem (§§ 36 Abs. 3, 36f des Entwurfs). Nicht zuletzt aufgrund massiver Bedenken aus Kreisen der Wissenschaft<sup>8</sup> gegen die komplizierte Entwurfsregelung („noch nicht ausge-reift“) und wegen Bedenken gegen die Schaffung neuer Gestaltungsmodelle hat der Gesetzgeber die geplanten Änderungen gestrichen. Er hat sie auch im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997 nicht wieder aufgegriffen – ob dies je geschehen wird, erscheint nach der Begründung der Streichung eher zweifelhaft<sup>9</sup>.

Themenbezogen möchte ich im übrigen darauf hinweisen, daß der Nachteil der Besteuerung in erster Linie weniger den bedachten Gesellschafter als vielmehr die Gesellschaft und die übrigen Gesellschafter trifft. Während die Gesellschaft bei offenen Ausschüttungen die KSt-Belastung durch Minderung des Ausschüttungsbetrages berücksichtigen kann, entfällt diese Möglichkeit bei

5 *Buyer*, DB 1994, 602 m. w. N., FG München EFG 1994, 411 – wohl zu vGA durch neuere BFH-Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot überholt; FG Berlin, EFG 1994, 409; FG Köln, EFG 1996, 656 zu Vorabauschüttungen.

6 BStBl. I 1981, 599; DB 1985, 1437; BB 1995, 2647 und DSiR 1996, 585 zu Vorabauschüttungen; BFH-Urt. v. 10. 3. 1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635 m. w. N. zur Gesellschaft; BFH-Urt. v. 3. 8. 1993 – VIII R 82/91, BStBl. II 1994, 561 offen zum Gesellschafter.

7 Bundesratsdrucksache 171/95 v. 31. 3. 1995 = Bundestagsdrucksache 13/901.

8 Vgl. vor allem *Reiß*, BB 1995, 1320; *ders.*, StuW 1996, 337.

9 Vgl. Begründung Bundestagsdrucksache 13/1558, S. 154 „Sollte . . .“.

verdeckten Gewinnausschüttungen, zumal wenn diese nicht als solche erkannt werden. Das bedeutet, daß die Gesellschaft ein Mehr an verwendbarem Eigenkapital verbraucht. Der bedachte Gesellschafter erhält dagegen aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung zunächst – unabhängig von der Rückforderung durch die Gesellschaft – ein höheres KSt-Anrechnungsguthaben, u. U. einen höheren Sparer-Freibetrag oder sonstige Vorteile, etwa durch Ansatz höherer Anschaffungskosten, Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach Aufdeckung einer verbilligten Grundstücksübertragung oder eines Kostennachlasses durch die Gesellschaft.

#### – Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Die neuere Rechtsprechung des I. Senats des BFH zur Beurteilung der Veranlassung eines Vermögensnachteils bei der Gesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis rückt ab von der Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und weicht aus auf eine Prüfung nach dem Fremdvergleich unter Einbeziehung des üblichen Verhaltens der Person des begünstigten Gesellschafters. Sie gelangt zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft auch dann, wenn sich trotz des bilanziellen Vermögensnachteils für die Gesellschaft insgesamt ein liquiditätsmäßiger Vorteil ergibt und ein ordentlicher Geschäftsleiter das Geschäft aus Sicht der Gesellschaft gleichwohl abgeschlossen hätte<sup>10</sup>. Ich verweise insoweit auf die Ausführungen von *Frotscher*, da hierdurch die Besteuerung des Gesellschafters selten betroffen sein wird, weil ihm kein Vermögensvorteil zufließt. Jedenfalls insoweit hat die liebgewonnene und nützliche Denkfigur des ordentlichen Geschäftsführers der Gesellschaft ihre Berechtigung nicht verloren.

#### *cc) Anteile im Betriebsvermögen*

Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, ist sie zu aktivieren. Nach § 20 Abs. 3 EStG werden Einkünfte i. S. v. § 20 Abs. 1 und 2 – d. h. Einkünfte, die ihrer Art nach unter diese Vorschrift fallen – als Einkünfte i. S. v. § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 15 (oder § 13 oder § 18) EStG erfaßt. Sie erhöhen den Gewinn und ggfs. den Gewerbeertrag nach § 7 GewStG, und zwar einschließlich der anrechenbaren KSt und Kapitalertragsteuer und der nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG steuerbaren Kapitalrückzahlungen. Die Gewinnermittlung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 4 ff. EStG. Anders als „bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen“ (§ 20 Abs. 4 EStG) wird für betriebliche Kapitalgewinne i. S. v. § 20 Abs. 1 und 2 EStG kein Sparer-Freibetrag gewährt. Realisierte Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste

<sup>10</sup> BFH-Urt. v. 17. 5. 1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; BFH-Urt. v. 6. 12. 1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

wirken sich – auch hier abweichend von Privatbeteiligungen – stets steuerlich aus, sei es als laufender Gewinn nach § 15 EStG, sei es als Veräußerungsertrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei Alleingesellschaftern. Hierauf werde ich nur in Einzelpunkten eingehen, auch zu Beteiligungen im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft.

#### *dd) Abgrenzung Kapitaleinkünfte und Arbeitslohn*

Bei Zuwendungen der Gesellschaft an Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen, ob die Zahlung durch das Arbeitsverhältnis oder die Beteiligung veranlaßt ist bzw. welche Einkunftsart vorrangig ist. Eine gesetzliche Subsidiaritätsregelung entsprechend § 20 Abs. 3 EStG existiert nicht. Bei wesentlichen Beteiligungen wird häufig das Gesellschaftsverhältnis vorrangig sein<sup>11</sup>.

*Beispiel:* Der Verlust eines schuldrechtlichen Kapitalzuschusses führt nicht zu Werbungskosten im Zusammenhang mit den Gewinnanteilen (und grundsätzlich nicht zu Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit – dies ist umstritten in Ausnahmefällen verzinslicher Darlehen)<sup>12</sup>.

#### *b) Zur Person der Beteiligungs-GmbH*

Die Gewinnanteile müssen aus einer GmbH-Beteiligung zufließen. Die GmbH entsteht als juristische Person mit Eintragung in das Handelsregister (§ 10 GmbHG). Sie kann auch als Einmann-GmbH gegründet werden (so ausdrücklich § 1 GmbHG). Bei den Gründungsstufen ist auseinanderzuhalten: Eine *Vorgründungsgesellschaft* vor Abschluß des Gesellschaftsvertrages ist eine Personengesellschaft, die nicht unter § 20 EStG fällt. Dagegen sind etwaige Ausschüttungen einer *Vorgesellschaft* zwischen Beurkundung des Gesellschaftsvertrages und Eintragung in das Handelsregister solche i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG<sup>13</sup>.

Anders als § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG unterscheidet § 20 EStG nicht zwischen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen, inländischen oder ausländischen Beteiligungsgesellschaften. Auch Ausschüttungen eines ausländischen Rechtsgebildes, das seiner inneren Struktur nach im wesentlichen einer nach Inlandsrecht errichteten GmbH entspricht, fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG<sup>14</sup>. Das gilt unabhängig von der fehlenden Einbeziehung der Auslandsge-

11 BFH-Urt. v. 26. 11. 1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242.

12 BFH-Urt. v. 12. 5. 1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644; BFH-Urt. v. 7. 5. 1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663.

13 BFH-Urt. v. 14. 10. 1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; BFH-Urt. v. 8. 11. 1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91.

14 BFH-Urt. v. 16. 12. 1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399.

sellschaft in das Anrechnungsverfahren (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG – und damit § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG – beschränkt die Anrechnung wie § 27 KStG auf die KSt einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft). Es gilt auch unabhängig vom entfallenden Kapitalertragsteuerabzug (Beschränkung der Abzugsverpflichtung auf inländische Gesellschaften, § 43 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 EStG).

### *c) Zur Person des Gesellschafters*

#### *aa) Persönliche Steuerpflicht des Gesellschafters*

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gilt zunächst für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter. Beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter haben die Gewinnanteile über § 49 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 Buchst. a, S. 2 EStG ebenfalls zu versteuern, allerdings nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, daß die GmbH ihren Sitz im Inland hat. Ausschüttungen an beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter unterliegen im übrigen in gleicher Weise wie bei unbeschränkter Steuerpflicht dem Kapitalertragsteuerabzug bei der inländischen Gesellschaft. Dabei ist folgendes zu beachten: Bei Beteiligungen im Privatvermögen gilt die ESt durch diesen Pauschalabzug als abgegolten (§ 50 Abs. 5 S. 1 EStG). Bei Beteiligungen in einem inländischen Betriebsvermögen werden die Gewinnanteile in die dann gebotene Veranlagung einbezogen; die Kapitalertragsteuer wird nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angerechnet (§ 50 Abs. 5 S. 3 EStG). Diese unterschiedliche Behandlung erstreckt sich auch auf die KSt-Anrechnung, die nur bei Beteiligungen in inländischen Betriebsvermögen möglich ist (§ 50 Abs. 5 S. 2 und 3 i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 3, § 20 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 EStG).

#### *bb) Körperschaften als Gesellschafter mit § 8b Abs. 1 KStG*

Handelt es sich beim Gesellschafter um eine steuerpflichtige Körperschaft, z. B. eine andere GmbH, unterliegen deren Einkünfte i. S. v. § 20 Abs. 1 EStG grundsätzlich der KSt (§ 8 Abs. 1 KStG). Diese i. d. R. gewerblichen Einkünfte können aufgrund persönlicher oder sachlicher Steuerbefreiungen etwa nach dem KStG oder nach Doppelbesteuerungsabkommen außer Ansatz bleiben.

*Beispiel:* Nach DBA steuerfreie, weiter ausgeschüttete Auslandsgewinne nach § 8b i. V. m. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und § 40 S. 1 Nr. 1 KStG. Auf diese Befreiung greift das EStG mehrfach zurück, bei der Besteuerung unmittelbar, im Anrechnungsverfahren (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG) und beim Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, § 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 EStG). Im Inland nach DBA steuerfreie Auslandsausschüttungen sind bei einer empfangenden Inlandskörperschaft in deren EK 01 i. S. v. § 30 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Nr. 1 KStG einzustellen. Das hat zur Folge, daß gemäß § 40 KStG für Weiterausschüttungen an

eine andere inländische Körperschaft (Muttersgesellschaft) – ebenso wie bei Weiterausschüttungen an natürliche Personen als Gesellschafter – die Ausschüttungsbelastung nach § 27 KStG nicht hergestellt wird. Es kann also der nicht um KSt gekürzte Bruttobetrag weiterausgeschüttet werden. Der sonst unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallende Gewinnanteil bleibt nach § 8b KStG bei der Einkommensermittlung der Muttersgesellschaft außer Ansatz und ist wiederum in deren EK 01 einzustellen. Damit entfällt – auf dieser Ebene zwangsläufig – auch die Anrechnung der KStG nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG i. V. m. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG und damit wiederum der Ansatz von KSt als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG bzw. als Einkommen nach § 8 KStG. Diese Folge trifft übrigens ganz bewußt auch natürliche Personen als Gesellschafter, die den höheren Weiterausschüttungsbetrag nach § 1 Nr. 1 EStG versteuern müssen und die – bei unbeschränkter Steuerpflicht – bis zu dem Ausschluß durch die Neuregelung im Standortsicherungsgesetz persönlich anrechnungsberechtigt waren. Ihre Lage hat sich daher nicht verbessert (Doppelbesteuerung durch die Gesellschaft im Ausland und durch die Gesellschafter im Inland), anders als die der beschränkt Steuerpflichtigen, die bereits bisher nicht anrechnungsberechtigt waren – sie profitieren von der höheren Ausschüttung.

Die ursprünglich im Entwurf des Standortsicherungsgesetzes vorgesehene durchgereichte Anrechnung ausländischer KSt zur vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung<sup>15</sup> ist im Vermittlungsverfahren gescheitert<sup>16</sup>. Die Bundesländer befürchteten Steuerausfälle und unangemessene Verwaltungsschwernisse durch die vorgeschlagene Regelung, die für jeden Fall eine Anrechnung nicht gezahlter Auslandssteuer verhindern wollte. Um die Besteuerung in allen Fällen sicherzustellen, hat die Gesellschaft gleichwohl in vollem Umfang ohne Prüfung des Empfängers Kapitalertragsteuer einzubehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. d. F. des StandOG). Die Steuerfreiheit bei den Körperschaften i. S. v. § 8b KStG wird dadurch gewahrt, daß diese die auf die steuerfreien Einnahmen erhobene Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 EStG auch ohne Besteuerung anrechnen können (während Voraussetzung bei den übrigen Gesellschaftern die Erfassung der Einkünfte bei ihrer Veranlagung ist).

Zu den Ausnahmen bei der Ausschüttung von EK 04 komme ich gleich.

### *cc) Personengesellschafter als Gesellschafter*

Auch Personengesellschafter können sich zivilrechtlich als Gesellschafter an einer GmbH beteiligen und gemeinschaftlich Kapitaleinnahmen i. S. v. § 20

<sup>15</sup> Vgl. noch *Zeidler/Krebs*, DB 1993, 1051.

<sup>16</sup> Vgl. *Dötsch*, DB 1993, 1790.

Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen. Sie vereinnahmen den Gewinnanteil einschließlich der anrechenbaren Kapitalertragsteuer als Gesamthand, bei Personenhandels-gesellschaften als Gewerbeertrag. Der Gewinnanteil ist einheitlich und gesondert festzustellen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Die damit verbundenen Anrechnungsprobleme sind inzwischen durch den BGH und den BFH übereinstimmend geklärt<sup>17</sup>. Das *KSt-Guthaben* entsteht originär und unmittelbar bei den einzelnen einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern in deren Sonderbetriebsvermögen, mit der Folge, daß allein die Gesellschafter anrechnungsberechtigt sind. Die für die Personengesellschaft einbehaltene *Kapitalertragsteuer* einschließlich des Solidaritätszuschlags verkürzt die ausgeschütteten Gewinnanteile der Personengesellschafter, denen sie letztlich zugute kommt; die entsprechenden Einnahmen werden daher als Einnahmen der Personengesellschaft und als Entnahmen der Gesellschafter behandelt, die ihrerseits den Anspruch der Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erwerben.

#### *dd) Persönliche Zurechnung mit Sonderfällen*

Grundsatz ist wie bei anderen Einkunftsarten, daß Ausschüttungen der GmbH nur dann zu den Einkünften des Gesellschafter aus Kapitalvermögen gehören, wenn dieser den Tatbestand des § 20 EStG erfüllt und Gewinnanteile oder sonstige Bezüge durch eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Vermögensverschiebung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bezieht. Dabei kann dem Gesellschafter auch ein Vorteil zuzurechnen sein, der einer dritten, nahestehenden Person zufließt.

#### – Zuordnungswechsel

§ 20 Abs. 2a EStG ist die Zentralvorschrift für die Zurechnung bei Wechsel der Gesellschafterstellung. Bei Anteilsabtretung mit Gewinnanspruch war früher umstritten, ob die Ausschüttungserträge anteilig aufzuteilen waren, insbesondere ob und wie sie über § 101 BGB verteilt werden konnten, wie dies der VIII. Senat des BFH noch immer für andere Kapitaleinkünfte zu vertreten scheint<sup>18</sup>. Für Gewinnanteile i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG hat der Gesetzgeber eine solche Aufteilung nunmehr ausdrücklich verworfen (§ 20 Abs. 2a EStG i. d. F. ab 1994, § 52 Abs. 20 S. 3 EStG): Der Gesellschafter, dem die Anteile im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses nach § 39 AO zuzurechnen sind, versteuert als Anteilseigner die gesamten Einkünfte. Das ent-

17 BFH-Urt. v. 22. 11. 1995 – I R 114/94, DStR 1996, 460, BFHE 179, 296 im Anschluß an BGH-Urt. v. 30. 1. 1995 – II ZR 42/94, DStR 1995, 574.

18 BFH-Urt. v. 30. 4. 1991 – VIII R 38/87, BStBl. II 1991, 574; m. E. nicht haltbar, vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 15. Aufl., § 20 Rz. 13 und § 8 Rz. 19.

spricht den wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten. Der Kapitalgesellschafter ist nicht an einzelnen Geschäften der Gesellschaft, sondern nur am Jahresergebnis bzw. an der im Gewinnverteilungsbeschluß bestimmten Ausschüttung beteiligt. Auf diese Linie war der I. Senat des BFH zur Frage der – abgelehnten – Aufteilungsmöglichkeit der Anschaffungskosten auf zwei Wirtschaftsgüter „Beteiligung“ und „Gewinnbezugsrecht“ bereits im Jahre 1986 eingeschwenkt<sup>19</sup>. § 20 Abs. 2a EStG gilt im übrigen auch im Verhältnis des Erben zum Erblasser als Anteilseigner und für sonstige unentgeltliche Übertragungen.

Anteilseigner i. S. v. § 20 Abs. 2a EStG ist der zivilrechtliche Stammrechtsinhaber zu diesem Zeitpunkt bzw. als wirtschaftlicher Eigentümer der Treugeber, Sicherungsgeber bzw. Eigenbesitzer. Keine Sonderregelung, sondern nur einen eher verwirrenden Hinweis enthält § 20 Abs. 2a S. 3 EStG, wonach ein Nießbraucher oder Pfandgläubiger Anteilseigner i. d. S. sein kann. Voraussetzung ist wie bei § 20 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 EStG a. F. nach wie vor, daß ihm die Einnahmen nach § 39 AO zuzurechnen sind; im Grunde handelt es sich um eine Art Zirkelschluß. An der bisherigen Rechtslage hat sich nichts geändert. Der Nießbrauchbesteller an einem GmbH-Anteil bleibt ebenso wie der Verpfänder bzw. der Pfandschuldner handelsrechtlich Gesellschafter<sup>20</sup>; nach h. M. steht ihm auch das Stimmrecht weiterhin zu<sup>21</sup>.

– Isolierte Abtretung von Gewinnansprüchen, § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG

Die isolierte Abtretung entstandener Gewinnanteilsansprüche nach Gewinnverteilungsbeschluß hat die Rechtsprechung seit jeher als bloße Einkommensverwendung nicht steuerlich berücksichtigt. Die Gewinnanteile sind vom Zedenten zu versteuern, m. E. im Zeitpunkt des Zuflusses an den Zessionar.

Nur für die isolierte entgeltliche Abtretung vor Gewinnverteilungsbeschluß hat der Gesetzgeber einen Surrogationstatbestand für Gewinnanteile und Dividendenansprüche in das Gesetz aufgenommen. Auf die Vorschrift des § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG muß ich kurz eingehen, weil sie eine besondere Besteuerung u. a. von Gewinnanteilen eines GmbH-Gesellschafters enthält, die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG zu einer besonderen Einbeziehung in das KSt-Anrechnungsverfahren führt. Tritt der Gesellschafter isoliert seinen Gewinnanspruch gegen die Gesellschaft an einen Dritten ab, behält aber sein Stammrecht zurück, muß ausnahmsweise nicht der Abtretungsempfänger den

19 BFH-Urt. v. 21. 5. 1986 – I R 199/84 und I R 190/91, BStBl. II 1986, 794 und 815.

20 BFH-Urt. v. 14. 12. 1976 – VIII R 146/73, BStBl. II 1977, 115; BFH-Urt. v. 28. 1. 1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605.

21 Vgl. *Baumbach/Hopt*, GmbHG, 16. Aufl., § 15 Rz. 49, 52.



Gewinnanteil bei Ausschüttung an ihn versteuern, sondern der Abtretende seinen Veräußerungserlös als Anteilseigner i. S. v. § 20 Abs. 2a EStG im Zeitpunkt der Zahlung. Aus diesem Grunde begrenzt § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG die Anrechnung und die Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG von 3/7 der Veräußerungseinnahmen auf höchstens 3/7 des später von der Gesellschaft tatsächlich ausgeschütteten – und von dieser in die Ausschüttungsbelastung einbezogenen – Gewinnanteils; aus diesem Grunde ist bei später erst fällig werdenden Ausschüttungen nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. d EStG die vorläufige Anrechnung hinausgeschoben. Der Erwerber zieht im übrigen nur steuerneutral im Vermögensbereich eine bereits versteuerte Forderung ein (vgl. jetzt ausdrücklich § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a S. 2 EStG).

Kapitalertragsteuer aus dem Veräußerungserlös fällt nicht an (vgl. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 EStG). Der Dividendenempfänger hat nach § 45 S. 2 EStG einen Anspruch auf Erstattung von der Gesellschaft einbehaltener Kapitalertragsteuer. Hier hat sich die Rechtslage mehrfach geändert. Er nimmt nicht am Anrechnungsverfahren teil. Im Betriebsvermögen wird das gleiche Ergebnis aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften erreicht (Erträge aus der Veräußerung von betrieblichen Ansprüchen sind Betriebseinnahmen; das Einziehen der Dividende durch den Erwerber war bereits vor der gesetzlichen Regelung steuerneutral behandelt worden<sup>22</sup>). § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG gilt nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG auch für beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter.

Umgekehrt enthält das Gesetz keine Sonderregelung für den Rückbehalt des Gewinnanspruchs bei isolierter Anteilsveräußerung vor Gewinnverteilungsbeschluß. Während der BFH die Gewinnausschüttung früher dem Veräußerer als Ertrag seiner Gesellschafterstellung zurechnete<sup>23</sup>, greift nunmehr die allgemeine Vorschrift des § 20 Abs. 2a EStG: Nicht der Veräußerer, sondern der Erwerber muß die Erträge als Anteilseigner versteuern, unabhängig davon, an wen die Gesellschaft tatsächlich auszahlt, ggfs. im Zeitpunkt des Zuflusses an den Veräußerer.

#### – Sonderfall des Mißbrauchs durch Anteilsrotation

Die unterschiedlichen Auswirkungen je nach Vermögensart (z. B. Teilwertabschreibungen nur im Betriebsvermögen), Höhe der Beteiligung (§ 17 EStG), KSt-Anrechnungsbefugnis (beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter), Veräußerung und Liquidation (§ 17 EStG) waren Anstoß für die unterschiedlichsten Sparkonstruktionen zur Herauslösung von der Gesellschaft thesaurierter und grundsätzlich beim Gesellschafter steuerpflichtiger Gewinnanteile aus der

22 BFH-Urt. v. 12. 12. 1969 – VI R 301/67, BStBl. II 1970, 212.

23 BFH-Urt. v. 14. 2. 1973 – I R 77/71, BStBl. II 1973, 452.

steuerlichen Verhaftung durch Vorschaltung zivilrechtlicher Veränderungen. Die wohl herrschende Meinung beschränkt den Mißbrauch solcher Konstruktionen auf inzwischen gesetzlich geregelte Fälle (z. B. § 8b Abs. 6 KStG – früher § 26 Abs. 8 KStG –, § 50c EStG, Sonderregelungen im Umwandlungssteuergesetz; vgl. auch § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. g EStG zum Ausschluß der Anrechnung beim sog. Dividenden-Stripping). Der BFH hat zwischenzeitlich die Annahme eines Rechtsmißbrauchs durch sonstige Anteilsrotation statt Liquidation und anschließende Teilwertabschreibung auf die Anschaffungskosten der Beteiligung im Betriebsvermögen bzw. Auflösung der Beteiligungsgesellschaft bei nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern im Privatvermögen für ernstlich zweifelhaft erklärt<sup>24</sup>. Wie so häufig hinkt auch hier der Gesetzgeber stets einen Schritt hinter ständig neuen Konstruktionen her. § 50c EStG betrifft bisher nur die Übertragung von nicht anrechnungsberechtigten auf anrechnungsberechtigte Anteilseigner. Im Jahressteuergesetz 1996 wollte der Gesetzgeber die Vorschrift um einen Abs. 11 erweitern auf bestimmte Übertragungen unter beiderseits anrechnungsberechtigten Anteilseignern<sup>25</sup>. Der Entwurf wurde schließlich wegen der Abkoppelung der dritten Stufe der Unternehmensteuerreform zunächst wieder gestrichen<sup>26</sup>.

#### *ee) Exkurs zum Zeitpunkt der Zurechnung von Gewinnanteilen*

§ 20 Abs. 2 Nr. 2a EStG regelt nicht den Zeitpunkt der Zurechnung. Es gelten die allgemeinen Vorschriften, d. h. im Privatvermögen § 11 Abs. 1 EStG – § 44 Abs. 2 EStG ist als Sonderregelung zur Kapitalertragsteuer nicht auf die Besteuerung der Einnahmen übertragbar; Gewinne und Verluste nach § 17 EStG sind wie Betriebsvermögensveränderungen nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG im Zeitpunkt der Entstehung zu erfassen<sup>27</sup>.

Der Zufluß nach § 11 ist in der Regel unproblematisch bei offenen Ausschüttungen aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses. Maßgeblich ist nach allgemeinen Grundsätzen die Zahlung, die Zuwendung geldwerter Sachvorteile, die Gutschrift auf einem Gesellschafterkonto mit Verfügungsmöglichkeit<sup>28</sup>, die Umwandlung in Gesellschafterdarlehen. Die Passivierung einer Schuld bei der Gesellschaft reicht nicht. Eine nur vorübergehende Verfügungsmacht steht

24 BFH-Beschl. v. 3. 2. 1993 – I B 90/92, BStBl. II 1993, 426; BFH-Beschl. v. 13. 7. 1994 – I B 53/94, BStBl. II 1995, 65; vgl. auch FG Nds., EFG 1996, 385 und BFH-Urt. v. 19. 5. 1993 – I R 124/91, BStBl. II 1993, 889 zu ähnlichen Übertragungen.

25 Bundestagsdrucksache 13/901, S. 14 mit Begründung S. 139.

26 Bundestagsdrucksache 13/1558, S. 159.

27 BFH-Urt. v. 2. 10. 1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428.

28 BFH-Urt. v. 14. 2. 1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; BFH-Urt. v. 16. 11. 1993 – VIII R 33/92, BStBl. II 1994, 632.

nach ständiger Rechtsprechung der Annahme des Zuflusses nicht entgegen (vgl. oben zur Rückgewähr von verdeckten Gewinnausschüttungen). Diese Grundsätze gelten auch für einfache Fälle verdeckter Gewinnausschüttungen mit Vorteilszufluß (Zahlung überhöhter Geschäftsführergehälter, Verzicht der Gesellschaft auf Zahlung angemessener Miete aus gesellschaftsrechtlichen Motiven).

#### – Verzichtsfälle

Der unentgeltliche Verzicht *des Gesellschafters* auf die Begleichung einer Forderung gegen die Gesellschaft führt beim nicht beherrschenden Gesellschafter allenfalls dann zu einem Zuflußersatz, wenn darin eine Einkommensverwendung zu sehen ist<sup>29</sup> (*Beispiel*: Umwandlung einer fälligen Forderung in eine Gesellschaftseinlage). Eine Ausnahme macht die Rechtsprechung beim beherrschenden Gesellschafter, der es in der Hand hat, eine von der Gesellschaft beschlossene Gewinnausschüttung abzurufen oder eine sonstige fällige Forderung zu begleichen bzw. einzuziehen, jedenfalls wenn die Gesellschaft nicht zahlungsunfähig ist<sup>30</sup>.

Diese Grundsätze mögen noch einleuchten bei fälligen, unbestrittenen Forderungen, werden jedoch problematisch bei unentgeltlichem Verzicht auf Forderungen, die noch gar nicht fällig sind. So war der I. Senat des BFH bisher davon ausgegangen, daß durch den Verzicht auf einen bei der Gesellschaft zurückgestellten späteren Pensionsanspruch des Gesellschafters kein einlegbares Wirtschaftsgut entsteht, weil dem Gesellschafter noch keine Einnahmen zufließen konnten<sup>31</sup>. Das Ergebnis dieser Entscheidung wird weitgehend akzeptiert (keine gewinnneutrale Ausbuchung der Rückstellung bei der Gesellschaft ohne Besteuerung beim Gesellschafter). Wegen eigener Bedenken gegen die Begründung hat der I. Senat jedoch die Rechtsfragen dem Großen Senat des BFH zur Klärung vorgelegt<sup>32</sup>. Hierauf sind meine Vorredner bereits eingegangen. Im Schrifttum wird teilweise der Annahme eines Zuflusses auch bei unentgeltlichem Verzicht das Wort geredet<sup>33</sup>.

Ein Verzicht der Gesellschaft auf Forderungen gegen den Gesellschafter kann bei diesem zum Zufluß einer (verdeckten) Gewinnausschüttung führen, wenn die Forderung unbestritten und fällig ist und die Gesellschaft eindeutig zu

29 BFH-Urt. v. 30. 7. 1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884.

30 BFH-Urt. v. 14. 2. 1984 – VIII R 221/80 Fn. 28; BFH-Urt. v. 19. 7. 1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362 zu vGA; aber streitig, vor allem wegen der Einführung des KSt-Anrechnungsverfahrens, vgl. BFH-Urt. v. 9. 12. 1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460.

31 BFH-Urt. vom 19. 5. 1993 – I R 34/92, BStBl. II 1993, 804.

32 Beschl. v. 27. 7. 1994 – I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995, 27.

33 Vgl. Hoffmann, DStR 1996, Beihefter zu Heft 11; Paus, DStZ 1993, 657; Thiel, DStR 1992, 1.

erkennen gibt, daß sie die Forderung endgültig nicht mehr geltend machen wird<sup>34</sup>. Dieser maßgebliche Zeitpunkt kann durch konkludente Handlung bestimmt werden. Die unterlassene Bilanzierung bei der Gesellschaft wird jedoch jedenfalls bis zur Aufdeckung des Vorgangs im allgemeinen noch nicht als endgültiger Verzicht zu werten sein. Der Gesellschafter muß vielmehr aufgrund objektiver Umstände sicher sein, daß die Gesellschaft ihren Anspruch nicht mehr geltend machen kann oder will. Der Vorteilszufluß entfällt andererseits, wenn feststeht, daß der Gesellschafter die Forderung ohnehin auf Dauer nicht wird begleichen können.

Im Betriebsvermögen findet § 11 EStG nur bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Anwendung. Bilanzierende Anteilseigner haben ihren Gewinnanspruch gegen die Gesellschaft grundsätzlich im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses zu aktivieren. Eine Ausnahme macht die Rechtsprechung zur vorherigen phasengleichen Aktivierung im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft oder bereits vorher zu deren Bilanzstichtag bei ganzjährig mehrheitsbeteiligten Gesellschaftern<sup>35</sup>. Diese Rechtsprechung gilt in erster Linie im Konzernbereich für Gewinnzuweisungen von Tochter- an Muttergesellschaften, ist jedoch durch den BFH auf alle Mehrheitsbeteiligungen ausgedehnt worden. Die Frage der Vereinbarkeit dieser Praxis mit den Vorschriften der 4. EG-Richtlinie zum Vorsichts- und Realisationsprinzip hat in jüngster Zeit für Aufregung gesorgt. Der BGH hatte einen Konzernfall dem EuGH vorgelegt<sup>36</sup>; der Generalanwalt hat sich der ablehnenden Auffassung der EU-Kommission angeschlossen<sup>37</sup>; dagegen hat der EuGH sich – entgegen seiner sonstigen Gepflogenheiten – diesen Vorschlag nicht zu eigen gemacht, sondern in seiner im Ergebnis begrüßten, in der Begründung angreifbaren Entscheidung die deutsche Rechtsprechung als mit Europarecht vereinbar bestätigt<sup>38</sup>.

## 2. Kapitaleinkünfte i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3, Nr. 2 im Zusammenhang mit Einkünften i. S. v. § 17 Abs. 4 EStG

### a) Vorbemerkung (Kapitaleinkünfte und Kapitalrückgewähr)

In einem 2. Teil möchte ich auf die einkommensteuerliche Behandlung kapitalbezogener Ausschüttungen der GmbH eingehen. Vor Inkrafttreten des KStG

34 Vgl. BFH-Urt. v. 27. 3. 1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 zum Verzicht auf Schadensersatzforderungen des Arbeitgebers gegen Arbeitnehmer.

35 BFH-Urt. v. 8. 3. 1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714; BGH-Urt. v. 3. 11. 1975 – II ZR 67/73, BGHZ 65, 230.

36 DB 1994, 1868.

37 BB 1996, 579.

38 DStR 1996, 1093.

1977 mit den Folgen des Anrechnungsverfahrens galt die handelsrechtlich zulässige Kapitalrückzahlung einer Körperschaft an ihren Gesellschafter uneingeschränkt als nicht steuerbare Vermögensumschichtung<sup>39</sup>. Es lagen keine Kapitaleinnahmen i. S. v. § 20 EStG vor, allenfalls – außerhalb des Betriebsvermögens – solche nach § 17 Abs. 4 EStG.

An dem Grundsatz der Anknüpfung an die handelsrechtliche Trennung zwischen Kapitalanlage und Kapitalertrag als solchem hat sich nichts geändert<sup>40</sup>. Er ist jedoch durch wesentliche Ausnahmen durchlöchert mit dem Ziel, KSt der Gesellschaft nicht definitiv werden zu lassen, sondern letztlich die individuelle Belastung beim Gesellschafter herzustellen. Solche Ausnahmefälle regelt § 20 EStG. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG stellt – zusammen mit Nr. 2 S. 2 – klar, daß die Rückzahlung nicht in Nennkapital gebundener Neueinlagen ausnahmsweise unter die Einnahmen i. S. v. § 20 EStG einzuordnen ist, soweit nämlich die Beträge nicht dem EK 04 der Gesellschaft entnommen werden. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zieht bestimmte Ausschüttungsbeträge aus dem Nennkapital, also dem Stammkapital der Gesellschaft i. S. v. § 5 GmbHG, bei Kapitalherabsetzung und Auflösung der Gesellschaft in das Besteuerungsverfahren der Gesellschafter nach § 20 EStG und das Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG ein. Diese Ausnahmen, welche die Rechtslage nicht vereinfacht haben, sind einkommensteuerliche Korrespondenzvorschriften zu §§ 27 ff. KStG.

Kapitalrückzahlungen, die nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG erfaßt werden, erfolgen weiterhin zunächst erfolgsneutral im Vermögensbereich mit möglichen steuerlichen Auswirkungen bei Realisation im Betriebsvermögen sowie – im Privatvermögen – über § 17 EStG.

## *b) Einzeltatbestände*

### *aa) § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG – EK 04*

Diese Vorschrift nimmt Ausschüttungen aus verwendbarem Eigenkapital der Gesellschaft i. S. v. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG, dem sog. EK 04, von der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG betrifft einen Unterfall der nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Vermögensvermehrungen der Gesellschaft i. S. v. § 30 Abs. 1 Nr. 3 KStG. Das sind in erster Linie Einlagen der Gesellschafter, die das Eigenkapital der Gesellschaft nach der Systemumstellung 1977 über das Nennkapital hinaus erhöht haben. In Nennkapital gebundene Einlagen sind kein verwendbares Eigenkapital i. S. v. § 30

39 BFH-Urt. v. 25. 10. 1979 – VIII R 46/76, BStBl. II 1980, 247.

40 BFH-Urt. v. 29. 6. 1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 725.

KStG (§ 29 Abs. 2 S. 2 KStG). Sie können nur im Wege der Kapitalherabsetzung oder Liquidation ausgeschüttet werden (§ 30 Abs. 1 GmbHG).

Einlagen sind Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft zur Erlangung der Gesellschaftsbeteiligung ohne weitere Gegenleistung, auch solche über das Stammkapital hinaus, als offene und verdeckte, Bar- und Sacheinlagen. Diese Zahlungen auf die Vermögensbeteiligungen wirken sich einkommensteuerlich als Veränderungen der Anschaffungskosten bzw. des Buchwerts der Anteile grundsätzlich erst bei deren Veräußerung, bei Kapitalherabsetzung oder Gesellschaftsliquidation aus, dann im Betriebsvermögen nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen, im Privatvermögen nur über § 17 oder § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG. Die Ausschüttung solcher Neueinlagen führt nach § 40 S. 1 Nr. 2 KStG nicht zu einer KSt-Erhöhung nach § 27 KStG. Folgerichtig wird sie auch beim Gesellschafter weder als Einnahme noch als anrechenbares KSt-Guthaben erfaßt.

Alteinlagen aus der Zeit vor 1977 sind verwendbares Eigenkapital i. S. v. § 30 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Nr. 3 KStG. Sie sind in das Anrechnungsverfahren einbezogen als sonstige Bezüge i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

*bb) § 20 Abs. 1 Nr. 2 und § 17 Abs. 4 EStG – Kapitalherabsetzung und Gesellschaftsauflösung*

§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfaßt die Sonderfälle der Ausschüttung anlässlich einer Kapitalherabsetzung oder Gesellschaftsauflösung und rechnet bestimmte Kapitalrückzahlungsbeträge den Kapitaleinnahmen zu, und zwar auch im Privatvermögen unabhängig von Art und Höhe der Beteiligung, im Betriebsvermögen über § 20 Abs. 3 EStG. Subsidiär sind danach nicht erfaßte Ausschüttungserträge bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern im Privatvermögen nach § 17 Abs. 4 EStG, im Betriebsvermögen nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu versteuern.

Kapitalherabsetzung i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 2 und § 17 Abs. 4 EStG ist die Herabsetzung (und Ausschüttung) des Stammkapitals der GmbH nach §§ 58 ff. GmbHG. Bezüge aufgrund der Auflösung einer GmbH fallen im Zusammenhang mit der Schlußverteilung des nach Liquidation der Gesellschaft verbleibenden Restvermögens an (§§ 60, 72 GmbHG).

§ 20 Abs. 1 Nr. 2 ist eng mit Nr. 1 S. 3 EStG verzahnt. Während der Gesetzgeber in Nr. 1 auf das EK 04 abstellt, zieht er in Nr. 2 das sonstige verwendbare Eigenkapital i. S. v. § 29 KStG in den Besteuerungstatbestand ein. § 29 KStG weist wiederum dem Nennkapital eine besondere Stellung innerhalb des Eigenkapitals zu, mit einer weiteren Unterteilung nach dessen Zusammensetzung: Grundsätzlich klammert § 29 Abs. 2 S. 2 KStG das Nennkapital aus dem verwendbaren Eigenkapital i. S. v. § 30 KStG aus und damit auch aus der

Besteuerung nach § 20 EStG. Eine Ausnahme macht § 29 Abs. 3 KStG für in Nennkapital umgewandelte Neurücklagen aus Gewinnen eines nach dem 31. 12. 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahres. Sie werden zwar nicht gesondert im verwendbaren Eigenkapital der Gesellschaft ausgewiesen, sind jedoch nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG gesondert festzustellen und nach § 41 Abs. 2 KStG vorrangig für Rückzahlungen zu verwenden. Durch die Einbeziehung in das Anrechnungsverfahren über § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird erreicht, daß die auf diesen Gewinnen lastende KSt nicht definitiv wird.

Die Rückzahlung nicht in Nennkapital gebundener Neueinlagen aus dem EK 04 ist als echte Kapitalrückzahlung von der Besteuerung nach § 20 EStG ausgenommen. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG gilt entsprechend (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).

Soweit § 20 EStG Kapitalrückzahlungen nicht erfaßt, werden positive wie negative Einkünfte aus einer Kapitalherabsetzung oder Gesellschaftsauslösung bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern im Privatvermögen nach § 17 Abs. 4 EStG besteuert. Dabei sind die allgemeinen Voraussetzungen von § 17 Abs. 1 und 2 EStG zu beachten: Gewinnbesteuerung nur bei wesentlicher Beteiligung (irgendwann) innerhalb der letzten 5 Jahre; Verlustberücksichtigung seit der Neuregelung in § 17 Abs. 2 S. 4 EStG i. d. F. des JStG 1996 nur noch bei Gründungsgesellschaftern oder sonst bei Gesellschaftern, die ihre wesentliche Beteiligung in den vorangegangenen Jahren durchgehend gehalten haben. Der steuerliche Untergang der Anteile soll in gleicher Weise wie die Veräußerung im Privatvermögen (und im Betriebsvermögen) zur Realisierung der stillen Reserven führen, im Privatvermögen stets als nach §§ 17 Abs. 3, 34 EStG begünstigter Gewinn, im Betriebsvermögen in der Regel als laufender Gewinn nach § 15 EStG (Ausnahme: Alleingesellschafter, § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der Veräußerungspreis i. S. v. § 17 Abs. 4 S. 2 EStG, d. h. der allgemeine Wert der Vermögensrückzahlung, ist zu kürzen um die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zu erfassenden Teilbeträge sowie um die Anschaffungskosten der untergangenen Anteile, bei Herabsetzung innerhalb von 5 Jahren nach Kapitalerhöhung gemäß § 6 KapErhStG, sonst um die bisherigen Anschaffungskosten.

### *cc) Sonderfälle*

Ausschüttungen beschränkt steuerpflichtiger Auslandsgesellschaften fallen zwar unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 EStG, nicht aber unter § 20 Abs. 1 S. 3, Nr. 2 und 3 EStG, dafür unter § 17 Abs. 4 EStG. Umwandlungen und Verschmelzungen unterliegen Sondervorschriften im Umwandlungssteuergesetz. Eine Sonderregelung enthält auch § 5 KapErhStG für Kapitalherabsetzungen innerhalb von 5 Jahren nach Kapitalerhöhung aus Umwandlung von Altgewinnen aus der Zeit vor 1977. Dieser Teil des Nennkapitals gehört nicht zu

den Kapitaleinnahmen i. S. v. § 20 EStG und berechtigt daher nach h. M. nicht zur Anrechnung der KSt. Er wird dafür nach § 5 KapErhStG pauschal einer abgeltenden Abzugsteuer in Höhe von 30 v. H. der Gewinnanteile unterworfen. Damit entfällt gleichzeitig die Einbeziehung in eine Besteuerung nach § 17 Abs. 4 S. 1 bzw. S. 3 i. d. F. des JStG 1996 EStG („soweit . . .“ – die Rückzahlung nach § 5 KapErhStG gilt als Gewinnanteil).

### *c) Bindung KSt/EST*

Die Verknüpfung von § 20 Abs. 1 und § 17 Abs. 4 EStG mit §§ 29, 30 KStG wirft die Frage nach einer Bindung der Einkommensbesteuerung an die körperschaftsteuerliche Behandlung auf. Weder der KSt-Bescheid noch der Feststellungsbescheid zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 KStG sind formal Grundlagenbescheide für die ESt i. S. v. § 182 AO. Die Rechtsprechung sieht jedoch gleichwohl § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 und Nr. 2 EStG als Teile einer Gesamtregelung, die davon ausgeht, daß Gesellschaftereinlagen in das EK 04 bzw. Nennkapitalteile i. S. v. Nr. 2 sowie deren Rückzahlung sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter in gleicher Weise steuernerutral zu behandeln sind. Sie leitet daraus zutreffend eine materiell-rechtliche tatbestandsmäßige Bindungswirkung an die körperschaftsteuerliche Behandlung aus der Verweisung von § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 EStG auf die entsprechenden Vorschriften im KStG ab. Die Beurteilung der Verwendung von Einlagen oder von Nennkapital ergibt sich damit in erster Linie aus bestandskräftigen Feststellungsbescheiden i. S. v. § 47 KStG, u. U. aus sonstigen Beweismitteln über die körperschaftsteuerliche Wertung, wie etwa aus Bescheinigungen nach § 44 Abs. 1 Nr. 6 und 7 KStG, wenn auch bei diesen ohne materielle Bindungswirkung<sup>41</sup>.

### *d) Rechtsfolgen der Kapitalrückgewähr im Betriebsvermögen und im Privatvermögen*

Die Vorschriften des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG regeln unmittelbar nur positiv, daß bestimmte Ausschüttungen im Bereich der Kapitalrückzahlung – vorrangig – zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen, bzw. negativ, bei welchen dies nicht der Fall ist.

Die Rechtsfolgen der Besteuerung nach § 20 EStG sind eindeutig. Im Privatvermögen sind Kapitaleinkünfte zu versteuern unter Abzug des Sparer-Freibetrages nach § 20 Abs. 4 EStG, im Betriebsvermögen ohne diesen Freibetrag. In beiden Fällen werden die Einkünfte in das Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 (und § 20 Abs. 1 Nr. 3) EStG einbezogen. Kapitalertragsteuer ist einzuhalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2

41 BFH-Urt. v. 19. 7. 1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362.



ESTG). § 17 Abs. 4 EStG ist insoweit nicht anwendbar; die Gewinnanteile i. S. v. § 20 EStG sind aus Besteuerungsvorgängen nach § 17 Abs. 4 EStG auszuklammern. Soweit keine Einkünfte i. S. v. § 20 EStG gegeben sind, steht zunächst fest, daß eine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG ebenso entfällt wie der Einbehalt und die Anrechnung von Kapitalertragsteuer nach §§ 43, 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Die unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen waren dagegen lange Zeit streitig, scheinen jedoch inzwischen in Übereinstimmung des I. und des VIII. Senats des BFH geklärt zu sein, und zwar für Betriebsvermögen wie für Privatvermögen, zum EK 04 ebenso wie zur Kapitalherabsetzung und Gesellschaftsauflösung<sup>42</sup>. Danach gelten für Kapitalrückzahlungen über § 20 EStG hinaus die allgemeinen Grundsätze zur steuerneutralen Rückzahlung im Vermögensbereich, jedoch unter Berücksichtigung der Besonderheiten des § 20 EStG. Zurückgezahlte Anschaffungskosten sind zunächst von den Buchwerten des angeschafften Wirtschaftsgutes abzusetzen und mindern die tatsächlich zu Buche stehenden Anschaffungskosten der Beteiligung, auch nach vorheriger Teilwertabschreibung im Betriebsvermögen und ohne Aufstockungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG. Damit wird § 20 gleichzeitig zu einer Bewertungsvorschrift mit weiteren Auswirkungen, zu einer Sonderregelung zu § 6 Abs. 1 Nr. 2 und § 17 EStG.

Die Minderung der Anschaffungskosten beschränkt sich dabei nicht auf einen Anteil im Verhältnis der Rückzahlung zum Gesellschaftskapital. Vielmehr mindert der volle Rückzahlungsbetrag die zu Buche stehenden Anschaffungskosten zunächst erfolgsneutral bis zu 0 DM bzw. auf einen Erinnerungswert. Der Grund liegt darin, daß sich der zahlenmäßige Bestand der Gesellschaftsanteile und die quotenmäßige Beteiligung der einzelnen Gesellschafter nicht vermindern. Deshalb erfolgt keine Spaltung der Beteiligung in zwei Teile, von denen einer durch die Kapitalrückzahlung untergehen würde.

Übersteigt der Rückzahlungsbetrag den zu Buche stehenden Wert der Kapitalanteile, entsteht im Betriebsvermögen ein steuerbarer Gewinn<sup>43</sup>. Im Privatvermögen ist entscheidend, ob der Tatbestand des § 17 Abs. 4 EStG erfüllt ist. Überzahlungen ohne Liquidation oder Kapitalherabsetzung fallen zunächst weder unter § 20 noch unter § 17 EStG. Verschiedene Gesetzesentwürfe zur Schaffung eines sofortigen Besteuerungstatbestands für wesentlich beteiligte Gesellschafter (teils nach § 20, teils nach § 17 EStG)<sup>44</sup> sind bislang gescheitert.

42 BFH-Urt. v. 7. 11. 1990 – I R 68/88, BStBl. II 1993, 189; v. 16. 3. 1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527; v. 19. 7. 1994 – VIII R 58/92 und v. 29. 6. 1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 362 und 725.

43 BFH-Urt. v. 14. 10. 1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189 im Anschluß an BMF, BStBl. I 1987, 171.

44 Vgl. *Dötsch* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 17 EStG Tz. 128.

Im Schrifttum ist die Rechtslage umstritten. M. E. besteht lediglich die Möglichkeit, die Minderung der Anschaffungskosten im negativen Bereich fortzuführen, als Merkposten für den Fall einer späteren Veräußerung, Kapitalherabsetzung oder Liquidation<sup>45</sup>.

### III. Anrechnungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 (und § 20 Abs. 1 Nr. 3) EStG mit Verfahrensfragen

#### 1. Allgemeine Vorbemerkung

§ 36 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG ist die zentrale Vorschrift für die Anrechnung der Körperschaftsteuer der Gesellschaft im Veranlagungsverfahren der Gesellschafter. Danach kann der Gesellschafter nicht nur – wie bei der Kapitalertragsteuer – eigene Steuerzahlungen, sondern fremde Steuern, nämlich die von der GmbH geschuldete Körperschaftsteuer, auf seine eigene Einkommen- oder Körperschaftsteuer anrechnen oder wahlweise nach §§ 36b–d EStG vergüten oder nach § 44b EStG erstatten lassen. Die kumulative Begünstigung ist durch § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. c EStG ausgeschlossen. Eine Freistellung sieht § 44a EStG nicht vor.

Das Anrechnungsverfahren funktioniert durch verschiedene komplexe tatbestandliche Verknüpfungen, einmal mit Vorschriften des KStG, insbesondere §§ 27 ff. und 44 ff., zum anderen mit § 20 EStG. Auffallend ist, daß auch hier keine verfahrensrechtlichen Bindungen in Form von Grundlagen- und Folgebescheiden i. S. v. § 182 AO bestehen, sondern nur rechnerische und materiellrechtliche Bindungen (Ausnahme: § 36a EStG – wesentlich beteiligte Gesellschafter). Durch fehlerhafte Anwendung der Vorschriften können sich daher endgültige Steuerausfälle ergeben, soweit nicht Korrekturen aufgrund von Änderungsvorschriften möglich sind (§§ 172 ff. AO).

#### 2. Verhältnis § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG zu §§ 27 ff., 44 ff. KStG

Hier beschränkt sich die Verknüpfung auf einzelne Punkte:

- auf die persönliche Anrechnungsberechtigung nur bei unbeschränkter Steuerpflicht sowohl bei der Gesellschaft (§ 27 KStG und § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG) als auch beim Gesellschafter (§§ 50, 51 KStG und § 50 Abs. 5 EStG mit Ausnahmen im Betriebsvermögen),
- auf die abstrakte rechnerische Gleichschaltung ( $30/100 = 30$  v. H. des Bruttoausschüttungsbetrages vor Abzug der KSt in § 27 KStG =  $3/7$  des Netto-

45 Gl. A. Schmidt, EStG 15. Aufl., § 17 Rz. 168.

ausschüttungsbetrages nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG nach Abzug der KSt-Belastung i. S. v. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG),

- auf die sachliche Anknüpfung an ausgeschüttete Gewinnanteile als Einnahmen i. S. v. § 20 EStG im Anschluß an die Voraussetzungen für die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach §§ 27 ff., § 40 KStG unter Ausklammerung weiterausgeschütteter Auslandseinkünfte an inländische Körperschaften über § 8b Abs. 1, § 30 Abs. 2 Nr. 1 und § 40 Abs. 1 Nr. 1 KStG (s. oben Abschn. II.1.c.bb).

Darüber hinaus erfolgt die Anrechnung grundsätzlich losgelöst von dem körperschaftsteuerlichen Besteuerungs-, Gliederungs- und Ausschüttungsbelastungsverfahren und nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 3 EStG zudem unabhängig von der tatsächlichen Einrichtung der KSt durch die Gesellschaft (Ausnahme: Wesentlich beteiligte Gesellschafter, § 36a EStG). Die KSt-Festsetzung und die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der Gesellschaft sollen durch die Vorlage der Leistungsbescheinigung i. S. v. §§ 44–46 KStG nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. b EStG sichergestellt werden.

### 3. Verhältnis Anrechnung und Veranlagung

#### a) Bedeutung des Einnahmenansatzes nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG für die Anrechnung (und umgekehrt)

Die KSt-Anrechnung setzt nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG Einnahmen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, oder Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG voraus. Die Einkunftsart der erfaßten Einnahmen ist unerheblich (also Anrechnung auch bei Erfassung als Gewerbegewinn)<sup>46</sup>. Das bedeutet zunächst: Ohne solche steuerbaren Einnahmen entfällt jede KSt-Anrechnung. Diesen allgemeinen Grundsatz verdeutlicht § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. f EStG ähnlich wie § 51 KStG dahingehend, daß die Einnahmen auch tatsächlich bei der Veranlagung erfaßt sein müssen. Das heißt, es muß sich nicht nur um steuerbare Einnahmen handeln – das ergibt sich bereits aus Satz 1<sup>47</sup>; das Finanzamt muß sie der Veranlagung zugrunde gelegt haben. Der Ansatz darf nicht vergessen werden. Andererseits müssen die Einnahmen nicht zu steuerpflichtigen Einkünften oder gar zu einer Steuerfestsetzung führen. Sie sind auch dann „bei der Veranlagung erfaßt“, wenn sich etwa wegen des höheren Sparer-Freibetrags keine Kapitaleinkünfte oder wegen sonstiger Freibeträge keine ESt ergibt. Größere Schwierigkeiten macht in diesem Zusammenhang die entsprechende Auslegung von § 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 EStG zur Anrechnung von Kapitalertragsteu-

46 BFH-Urt. v. 28. 4. 1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836.

47 BFH-Urt. v. 27. 3. 1996 I R 87/95, BStBl. II 1996, 473 zu Liebhaberei.

er. Hier verlangt der Gesetzgeber die Erfassung der „Einkünfte“ bei der Veranlagung. M. E. ist auch diese Vorschrift nach Sinn und Zweck des Kapitalertragsteuerabzugs und der Anrechnungseinschränkung entsprechend dahingehend auszulegen, daß die Kapitalertragsteuer auch ohne positive Einkünfte anzurechnen ist, z. B. bei nach § 20 Abs. 4 EStG steuerfreien Kapitaleinkünften.

Ob der Ansatz bei der Veranlagung zu Recht erfolgt ist oder nicht, ist nicht maßgeblich. Sind die Einnahmen versehentlich nicht erfaßt, kann der Gesellschafter die – u. U. im Endergebnis für ihn vorteilhafte – Anrechnung nur durch nachträgliche Änderung des ESt-Bescheides erreichen, sei es im Wege der Anfechtung<sup>48</sup>, sonst durch Änderungsantrag über § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (isoliert auf die Veranlagung bezogen handelt es sich dabei m. E. um uneingeschränkte Änderungen zuungunsten des Gesellschafters, selbst wenn sich letztlich eine für ihn günstige Anrechnungsauswirkung ergibt<sup>49</sup>). Die Anrechnung kann dann ohne weitere Verfahrensvoraussetzungen nachgeholt werden.

Bei fehlerhafter Nichtanrechnung trotz Erfassung der Einnahmen ist die Anrechnungsverfügung grundsätzlich als selbständiger Verwaltungsakt anfechtbar, bisher durch Beschwerde, seit 1996 durch Einspruch; sie ist im Rahmen von § 130 AO änderbar. Gleichwohl verlangt die Rechtsprechung vorrangig die Einleitung eines Abrechnungsverfahrens nach § 218 Abs. 2 AO, nach dessen Ausgang die Anrechnungsverfügung unabhängig von § 130 AO geändert wird<sup>50</sup>.

Offen ist, ob die Änderung des ESt-Bescheides durch Herabsetzung der Einnahmen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG stets zur Herabsetzung der angerechneten KSt führt. § 175 AO ist auf Anrechnungsverfügungen nicht anwendbar; solche begünstigenden Verfügungen können nach § 130 Abs. 2 AO grundsätzlich nur unter besonderen Voraussetzungen zurückgenommen oder geändert werden. Die Sonderregelungen in § 36a EStG könnten dafür sprechen, daß es keinen allgemeinen Folgeberichtigungsgrundsatz für diese Fälle gibt.

48 Vgl. zur Beschwer BFH-Urt. v. 19. 7. 1994 VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; zur Bindung im Aussetzungsverfahren BFH-Beschluß vom 13. 7. 1994 – I B 53/94, BStBl. II 1995, 65.

49 Gl. A. FinVerw., DStR 1996, 1007; enger zu Nettolohnvereinbarung BFH-Urteil v. 16. 3. 1990 – VI R 90/86, BStBl. II 1990, 610.

50 BFH-Urt. v. 28. 4. 1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836; BFH-Urt. v. 28. 4. 1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147; vgl. auch *Völlmecke*, DB 1994, 1746.

*b) Bedeutung der Anrechnung für den KSt-Ansatz als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG (und umgekehrt)*

Grundlage für die Ermittlung des individuellen Progressionssatzes ist wiederum der Ansatz der Bruttoausschüttung einschließlich KSt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG hatte nur die Nettoausschüttung einschließlich Kapitalertragsteuer erfaßt). Der Ansatz der KSt ist daher nach dem Wortlaut von § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG abhängig von der Anrechnung oder Vergütung der KSt nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG. Diese Abhängigkeit bleibt auch dann bestehen, wenn die Anrechnung aus anderen Gründen versagt wird, etwa keine Bescheinigungen i. S. v. §§ 44–46 KStG vorgelegt wurden (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. b EStG). Bei nachträglicher Anrechnung ist die Veranlagung über § 173 oder § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern, allerdings nur zu § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Ansatz der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG ist davon nicht betroffen, weshalb diese Einnahmen über § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auch bei nicht anrechnungsberechtigten beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern anzusetzen bzw. ohne Veranlagung über den abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen sind.

Bisher war streitig, ob sich die Verknüpfung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 Buchst. f EStG auch auf den Ansatz der Körperschaftsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG erstreckt. Der BFH hatte dies entgegen der herrschenden Meinung und der Verwaltungsauffassung verneint<sup>51</sup>, m. E. ohne Notwendigkeit. Daraufhin hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 36 EStG mit leichten Änderungen an die Fassung des § 51 KStG angepaßt: Seit 1996 gibt es keine Anrechnung ohne tatsächlichen Ansatz der KSt bei den Einnahmen.

#### **4. Wirkungen der Aussetzung der Vollziehung des ESt-Bescheides auf die Anrechnungsteuern**

Wie bereits ausgeführt, kann der Gesellschafter die wegen fehlerhaften Einnahmenansatzes unterlassene Anrechnung nur durch Anfechtung des ESt-Bescheides erreichen. Zu der Frage des Umfangs und der Auswirkungen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Veranlagung und der Vollziehung des Bescheides auf die Vorauszahlungen und Abzugsteuern ist eine wichtige Rechtsprechungsänderung zu verzeichnen. Früher erfaßte die AdV des ESt-Bescheides zwar noch nicht entrichtete Vorauszahlungen, nicht aber entrichtete Vorauszahlungen und einbehaltene Abzugsteuern. Nach der neuen Rechtsprechung führt die AdV des ESt-Bescheides darüber hinaus zu einer vorläufigen Erstattung nicht nur geleisteter Vorauszahlungen und der für eigene Rechnung abgezogenen Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer, sondern auch der von

51 BFH-Urt. v. 6. 10. 1993 – I R 101/92, BStBl. II 1994, 191.

der Kapitalgesellschaft zu leistenden, beim Gesellschafter lediglich anzurechnenden Körperschaftsteuer. Dieser Auffassung des BFH<sup>52</sup> ist die Finanzverwaltung nach anfänglichem Zögern gefolgt<sup>53</sup>. Die Übertragung dieser sicher im Grundsatz zu den eigenen Steuern richtigen Rechtsprechung auf die vorläufige Erstattung der fremden, u. U. von der Gesellschaft nicht einmal geleisteten KSt erscheint jedenfalls nicht zwingend; die Rechtslage ist mit der Erstattung der für eigene Rechnung gezahlten Steuerbeträge kaum vergleichbar. Deshalb bestehen Bestrebungen, diese Rechtsprechung durch eine Änderung der Aussetzungsvorschriften in der FGO und der AO im Jahressteuergesetz 1997 wieder rückgängig zu machen<sup>54</sup>.

---

## Diskussion

zu dem Referat von *Wolfgang Heinicke*

Leitung

*Dr. Siegfried Widmann*

*Dr. Pelka:*

Ich habe eine Frage zur zeitlichen Zurechnung der Kapitaleinkünfte. Im Rahmen der Kautelarpraxis ist es üblich, daß ein Gesellschafter, der seinen Anteil veräußert, die bis zum Verkauf angelaufenen Gewinne noch behält, der Erwerber also wirtschaftlich erst ab dem Erwerb in die Gesellschaft eintritt. Das heißt, die bisher angelaufenen Gewinne des laufenden Wirtschaftsjahres sollen nach dem Willen beider Parteien noch dem alten Gesellschafter zufließen. Das ist wirtschaftlich vernünftig, denn diese Gewinne hat noch der Veräußerer erzielt. Die dem Veräußerer zufließenden Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen sollen nach der Vorstellung der Parteien natürlich auch vom Veräußerer versteuert werden. Nun müssen nach § 20 Abs. 2a EStG die Einkünfte jedoch von demjenigen versteuert werden, der zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Anteilseigner ist. Bei Aufrechterhaltung dieser Kautelarpraxis würde dies zur Folge haben, daß zwar der Veräußerer den Gewinn bekommt, ihn aber der Erwerber versteuern muß. Ich habe Bedenken, ob das

---

52 BFH-Beschluß v. 25. 10. 1995 – VIII B 79/95, BStBl. II 1996, 316, nachträglich zur Veröffentlichung bestimmt, im Anschluß an den Beschluß des Großen Senats vom 3. 7. 1995 – GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730.

53 BStBl. I 1996, 642.

54 Vgl. für alle offenen Verfahren § 361 Abs. 2 S. 4 AO, § 1 Abs. 6 zu Art. 97 EGAO, § 69 Abs. 2 S. 8, Abs. 3 S. 3 FGO i. d. F. BGBl. I 1997, 2049/2075.

nicht ein Verstoß gegen das Netto-Prinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip ist, denn hier werden Gewinne bei jemandem besteuert, der sie nicht bezogen hat und nicht beziehen will.

*Heimicke:*

§ 20 Abs. 2a EStG existiert nun mal. Meines Erachtens müssen sich die Gesellschafter darauf einstellen. Würden Sie sagen, der ist verfassungswidrig?

*Dr. Pelka:*

Ja, die Gesellschafter vereinbaren, daß der Gewinn der Gesellschaft dem Veräußerer zusteht. Dennoch verlangt § 20 Abs. 2a EStG, daß der Erwerber den Gewinn als Kapitaleinkünfte versteuert. Steuerpflichtige Einkünfte einem Steuerpflichtigen zuweisen, der sie nicht bekommen hat, ist doch jedenfalls nicht bedenkenfrei. Hier wird jemand zur Besteuerung herangezogen für Einkünfte, die er nicht erzielt hat. Meines Erachtens ist das verfassungswidrig. Man kann nicht regeln, daß z. B. Herr A Löhne bezieht, Herr B sie aber versteuern muß. Dies ist verfassungswidrig, weil das Netto-Prinzip nicht berücksichtigt wird. Der Grund für die Regelungslücke ist wohl, daß es irgendwelche obskuren Steuersparmodelle gegeben haben soll, mit denen im Rahmen von Dividenden-Stripping-Modellen Steuern gespart wurden.

*Heimicke:*

Der Grund für den § 20a Abs. 2a EStG war in erster Linie die Rechtsprechung des BFH zu § 101 BGB, die gesagt hat, daß Veräußerer und Erwerber bestimmen können, wie die Gewinnanteile hier verteilt werden. Ich halte die Regelung für sachgerecht, weil der Gesellschafter nicht an den laufenden Geschäften beteiligt ist, sondern am Jahresergebnis im Zeitpunkt der Gewinnfeststellung. Bis dahin weiß man nicht, was ausgeschüttet wird. Ich habe da keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

*Prof. Dr. Thiel:*

Ich sehe auch kein verfassungsrechtliches Problem. Wir müssen uns doch fragen, wem steht gesellschaftsrechtlich der Gewinnanteil zu. Der Erwerber der Anteile hat gesellschaftsrechtlich einen Anspruch auf die Dividende. Ihm steht der Gewinn zu. Deshalb kann man nicht sagen, er habe nichts bekommen. Er muß nur schuldrechtlich etwas aufgrund der getroffenen Vereinbarungen mit dem Verkäufer herausgeben. Wenn Verkäufer und Erwerber die Vereinbarung nicht treffen, braucht der Erwerber auch nichts herauszugeben. Sobald er etwas an den Veräußerer herausgibt, hat der Veräußerer einen entsprechend höheren Veräußerungsgewinn, der nach § 17 EStG versteuert wird.

Man kann sich darüber unterhalten, ob es zweckmäßig ist, die Zurechnung der Einkünfte so zu regeln; der Gesetzgeber hat sie so geregelt, verfassungswidrig ist die Regelung nicht.

*Dr. Widmann:*

Sie wollen sagen, der Erwerber bezieht und verwendet die Ausschüttung nur zufällig für weitere Anschaffungskosten.

*Prof. Dr. Wassermeyer:*

Herr *Heinicke*, würden Sie mir zustimmen, wenn ich sage, § 20 Abs. 2a EStG bezieht sich nur auf offene Ausschüttungen und nicht auf verdeckte Gewinnausschüttungen? Wenn Sie mir zustimmen sollten, stellt sich die Frage, was geschieht in Fällen von verdeckten Gewinnausschüttungen? Ich will Ihnen ein konstruiertes Beispiel bilden: Eine GmbH, die einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer hat, verspricht demselben im Jahr 01 eine unangemessen hohe Pension mit Witwenklausel. Vor Eintritt des Pensionsfalls verstirbt der beherrschende Gesellschafter im Jahr 10. Er hinterläßt zwei Kinder und eine Ehefrau. In dem Testament steht „meine Kinder sind meine Erben und meine Ehefrau bekommt die Witwenpension“. Die Ehefrau erhält jetzt ab dem Jahr 10 monatlich die unangemessen hohe Witwenpension. Mich interessiert nur der als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizierende unangemessen hohe Teil der Pension. Wer hat diese Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern?

*Heinicke:*

Zunächst würde ich Ihnen beipflichten, daß der § 20 Abs. 2a EStG nicht für verdeckte Gewinnausschüttungen anwendbar ist. Das heißt, daß an und für sich die allgemeinen Vorschriften anwendbar sein müßten, nämlich § 11 EStG.

*Prof. Dr. Thiel:*

Ich habe auch davon gehört, daß man § 20 Abs. 2a EStG auf verdeckte Gewinnausschüttungen anwenden will. Allerdings steht das ja da nicht drin. In § 20 Abs. 2a EStG heißt es: „Einkünfte erzielt der Anteilseigner. Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind.“ Die verdeckte Gewinnausschüttung zeichnet sich gerade dadurch aus, daß kein Gewinnverteilungsbeschluß stattfindet. Deshalb hat sich durch den § 20 Abs. 2a EStG nichts an den herkömmlichen Betrachtungen geändert. In Abschn. 31 Abs. 2a KStR heißt es: „Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt voraus, daß der Empfänger der



Ausschüttung ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft hat. Aus diesem Grunde kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Ausschüttung das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis noch nicht oder nicht mehr besteht.“ Man muß fragen, inwieweit ist die Ausschüttung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. Selbst wenn hinterher, nachdem die Veranlassung gegeben ist, der Anteil wechselt, wird die verdeckte Gewinnausschüttung immer noch dem alten Gesellschafter, der die Ausschüttung veranlaßt hat, bzw. dessen Erben zugerechnet.

*Dr. Widmann:*

Sie würden sagen, der Erbe bezieht, auch wenn er nicht Empfänger ist. Es kann sein, daß die Witwe die überhöhte Pension erhält und Erbe des Gesellschafters ein anderer ist.

*Prof. Dr. Thiel:*

Ich würde auf die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis abstellen.

*Dr. Widmann:*

Und dem Erben zurechnen?

*Prof. Dr. Thiel:*

Ja.

*Prof. Dr. Lang:*

Dem würde ich zustimmen. Das ergibt sich aus dem Merkmal der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

*Dr. Pelka:*

Das ist merkwürdig. In Ihrem Beispiel bezieht die Witwe die Pension. Sie haben keine Bedenken zu sagen: „versteuern sollte der Erbe, der nicht die Witwe ist“. Der Erbe wird sich bedanken, wenn er Einkünfte zu versteuern hat, die unzweideutig ein anderer bekommt.

Das Problem ist das Netto-Prinzip. Ich meine, daß unser deutsches Einkommensteuerrecht Einkünfte bei dem besteuern muß, der die Einkünfte bezieht. Man mag im Fall des Nießbrauchs von Zuwendungen sprechen. Aber das Witwenbeispiel ist ebenso wie das Beispiel der Anteilsveräußerung kein Fall einer Zuwendung von bezogenen Einkünften. Die Einkünfte entstehen originär bei jemand anderem. Nur wegen des § 20 Abs. 2a EStG werden die Einkünfte einem Dritten fiktiv zugeordnet.

*Dr. Widmann:*

Es wird auf das Beziehen der Einkünfte abgestellt. Beziehen heißt nicht, daß man etwas in barem Geld bekommt. Man bezieht auch Einkünfte, wenn man die bezogenen Einkünfte verwendet, eben in Form der Zuwendung an eine nahestehende Person. Erzielen kann nur der Gesellschafter. Was er mit dem Geld macht, ist gleichgültig. Er muß es nicht in einem Geldsack abholen. Auch wenn er einen Kredit ablöst, bezieht er doch den Gewinnanteil.

*Prof. Dr. Lang:*

Es kann ja auch nur der Gesellschafter den Tatbestand des § 20 EStG verwirklichen.

*Dr. Widmann:*

Ja, es ist die Zufälligkeit gegeben, daß der Gesellschafter verstorben ist und die nahestehende Person die Bezüge erhält.

*Heinicke:*

Herr *Pelka*, zu Ihrem letzten Einwand. Diesen Fall haben wir ja öfter, daß ein Erbe Werte versteuern muß, die ihm letztlich nicht zustehen, weil zum Beispiel ein Vermächtnis besteht, wonach er die Einkünfte an einen Vermächtnisnehmer herausgeben muß.

*Dr. Pelka:*

Dies ist ein Problem der Zuordnung der Einkunftsquelle. Wer die Einkünfte bezieht, der muß sie versteuern. Natürlich gibt es immer wieder Fälle, in denen der Einkommensbezieher sein Einkommen vor dem Zufluß verwendet. Aber das ist nicht unser Fall. Wir haben hier nicht eine Verwendung von Einkünften, sondern wir haben eine Verwendung von Einkunftsquellen. Die Quelle ist in unserem Erben-Witwenpensionsfall durch den Erblasser übertragen worden. Daß die Witwe Bezieherin der Witwenpension ist und zwar als Einkunftsquelle, steht auch sonst außer Frage. Wenn keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wird niemand daran zweifeln, daß die Witwe Einkommensbezieherin ist. Nur weil eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, übertragen Sie die Quelle auf den Erben. Es bezieht immer noch die Witwe die Pension als eigene Einkünfte, und zwar als Kapitaleinkünfte und nicht als Pension. Ich meine, man kann die Witwenpension nicht aufteilen in einen angemessenen Teil, der ihr als Einkommen zugerechnet wird, und in einen unangemessenen Teil, der einem Dritten zugerechnet wird.

*Prof. Dr. Raupach:*

Zurück zum Fall der offenen Ausschüttung. Wenn ich das recht verstehe, führt § 20 Abs. 2a EStG dazu, daß der Erwerber der Beteiligung etwas herausgeben muß, wenn die Ausschüttung an ihn erfolgt. Der Erwerber hat auch die Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer zu versteuern, andererseits kann er sie auf seine Steuerschuld anrechnen. Was muß er an den Veräußerer herausgeben?

*Dr. Widmann:*

Was im Vertrag steht.

*Prof. Dr. Raupach:*

Herauszugeben hat er der Erwerber m. E. die empfangene (Brutto-)Ausschüttung abzüglich Steuerbelastung bzw. zuzüglich Steuererstattung. Bei einem Steuersatz von z. B. 50% hat der Erwerber also die (Brutto-)Ausschüttung zuzüglich Körperschaftsteueranrechnungsguthaben zur Hälfte herauszugeben. Die Anschaffungskosten des Erwerbers und der Veräußerungserlös des Veräußerers erhöhen sich entsprechend.

*Dr. Widmann:*

Die Interessenlage ist ja ganz unterschiedlich.

*Prof. Dr. Raupach:*

Denkbar ist, daß der Veräußerer im Zeitpunkt der Vereinbarung einen Nullsteuersatz gehabt hat.

*Dr. Widmann:*

Die Regelung ist für diesen Fall günstig.

*Schröder:*

Wir sind davon ausgegangen, daß der Erwerber etwas herauszugeben hat. Das Gewinnbezugsrecht kann sich verselbständigen. Warum kann nicht der Vertrag, den Herr Dr. Pelka anbietet, dahin zu verstehen sein, daß der Veräußerer das Gewinnbezugsrecht für die Zeit, in der er noch Anteilseigner war, zurückbehalten hat?

*Heinicke:*

Das ist doch die Frage, die den Ersten Senat des BFH für Anteile im Betriebsvermögen schon 1986 beschäftigt hatte. Ob man das aufteilen kann, Beteili-

gung hier und Gewinnbezugsrecht dort. Das ist damals abgelehnt worden und das ist durch den Gesetzgeber bestätigt worden.

*Prof. Dr. Lang:*

Meine Damen und Herren, es spricht für die Qualität der Tagung, daß Sie so lange ausgehalten haben. Für diese Qualität danke ich den Referenten, Diskussionsteilnehmern und den Leitern der beiden Tage, den Herren *Uelner* und *Widmann* sehr herzlich. Mein ganz besonderer Dank richtet sich an die Organisatoren. In der Mitgliederversammlung haben wir bereits Herrn Dr. *Pelka* verabschiedet und seine großen Verdienste um die Gesellschaft gewürdigt. Es war seine letzte Tagung. Er hat über 20 Jahre dieser Gesellschaft als Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle gedient. Dafür möchte ich ihm an dieser Stelle noch einmal meinen Dank im Namen aller Mitglieder unserer Gesellschaft aussprechen.

# Resümee

Dr. Siegfried Widmann

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| I. Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer                                 | VI. Die gemeinnützige GmbH  |
| II. Das körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahmen und Kritik | VII. Die Rechtsbeziehungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, insbesondere deren Einlagen |
| III. Anrechnung der Körperschaftsteuer – Probleme für den Fiskus                         | VIII. Verdeckte Gewinnausschüttung  |
| IV. Diskussion zu I., II., III.  | IX. Die nicht abzichbaren Aufwendungen der Gesellschaft   |
| V. Die ausländische Kapitalgesellschaft  | X. Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH   |
|  | XI. Ausblick  |

## I. Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer

Die Ausführungen *Pezzers* befassen sich mit der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer, mit dem Phänomen der Doppelbelastung und der Wirkungsweise des Anrechnungsverfahrens.

Eine eigene Besteuerung der Kapitalgesellschaft läßt sich nicht vertreten, wenn man die Verwendbarkeit für den Lebensunterhalt als alleinige Rechtfertigung zuließe. *Pezzer* rechtfertigt die Körperschaftsteuer mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wobei er – im Anschluß an *Tipke* – das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht eng personenbezogen sieht. Leistungsfähigkeit sei die Fähigkeit, Steuerleistungen aus dem Einkommen oder Gewinn erbringen zu können. Das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft rechtfertige es, diese ebenso als Ausdruck der Leistungsfähigkeit zu verstehen wie bei natürlichen Personen. In diesem Zusammenhang hält *Pezzer* unterschiedliche Steuersätze bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für nicht zulässig.

Bezüglich der Doppelbelastung geht *Pezzer* im Grundsatz davon aus, daß eine Doppelbelastung nicht vorliege. Es handele sich um eine *petitio principii*: Die Erfassung der Ausschüttung durch die Einkommensteuer des Anteilseigners bedeute nicht eine doppelte Belastung, sondern eine erstmalige Besteuerung des Einkommens des Anteilseigners.

Bezüglich der Abmilderung der wohl nicht abzustreitenden wirtschaftlichen Doppelbelastung schließt sich *Pezzler* der Regierungsbegründung zum Körperschaftsteuergesetz 1977 an. Dort wird die Ansicht, eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne von Körperschaften sei grundsätzlich nicht zu rechtfertigen, ausdrücklich abgelehnt und die Entscheidung, in welchem Umfang die Doppelbelastung aufrechterhalten, gemildert oder beseitigt wird, ausschließlich von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängig gemacht.

Die Körperschaftsteuer im Anrechnungsverfahren sieht *Pezzler* in Übereinstimmung mit einer Entscheidung des III. Senats des BFH beim anrechnungsberechtigten Anteilseigner im wirtschaftlichen Ergebnis als Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld an.

## II. Das körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik

Das Thema war nicht auf Spezialfragen des Anrechnungsverfahrens, sondern auf Grundsatzfragen ausgerichtet.

*Raupach* ging zunächst auf das System der deutschen Körperschaftsteueranrechnung, die Ziele des Anrechnungsverfahrens und die Rechtsnatur der Ausschüttungsbelastung ein. Angesichts der Einführung des Anrechnungsverfahrens im Jahre 1977 war dies bereits eine historische Betrachtung.

Das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren ist ein geschlossenes System zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Dies wird durch Vollentlastung von deutscher Körperschaftsteuer in zwei Stufen mit gespaltenem Körperschaftsteuersatz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne erreicht, wobei die Einmal-Besteuerung, d. h. die volle Besteuerung der Ausschüttungen beim Gesellschafter, vorausgesetzt wird.

Das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren dient der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung, der Rechtsformneutralität und der Vermeidung eines sogenannten positiven Ausländereffekts.

Die Ausschüttungsbelastung hat wirtschaftlich aus der Sicht der Körperschaft die Funktion einer Vorauszahlung auf die Steuer des Gesellschafter und aus der Sicht des Gesellschafter die Funktion einer Zusatzdividende.

Probleme ergeben sich durch das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren nach *Raupach* in folgenden Punkten:

(1) Die wirtschaftliche Doppelbelastung wird in Veräußerungsfällen nicht beseitigt, wenn die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligungen steuerpflichtig sind, und die „veräußerten“ offenen Rücklagen bereits versteuert sind.

*Raupach* räumt jedoch ein, daß diese Doppelbelastung letztlich dadurch ausgeglichen werden könne, daß der Erwerber der Anteile die an ihn erfolgte Ausschüttung zum Anlaß einer Teilwertabschreibung nehmen könne. Er weist darauf hin, daß dieser Effekt zu Steuermodellen benutzt werden könne, auf die in M & A-Leitfäden hingewiesen werde. Der günstige Effekt verstärkt sich, wenn der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile tarifbegünstigt ist bzw. nicht steuerpflichtig ist. *Raupach* sieht dabei den Kern des Übels in der Steuerfreiheit und wendet sich dagegen, die Teilwertabschreibung dem Erwerber zu versagen.

(2) Um im Falle der Ausschüttung die richtigen Folgerungen bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung ziehen zu können, muß die Vorbelastung festgelegt werden. Dies geschieht durch Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals, in vollbelastetes, mit 30 v. H. belastetes und nicht belastetes Eigenkapital. Durch die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer kann eine Belastung in unterschiedlicher Höhe entstehen, die nicht der deutschen Vollbelastung bzw. der Ausschüttungsbelastung entspricht. *Raupach* bescheinigt dem Gesetzgeber Genialität für die Lösung, die bei einer Steuerbelastung zwischen 30% und 45% eine Aufteilung in EK 45 und EK 30 und bei einer Belastung zwischen Null % und 30% eine Aufteilung in EK 30 und EK 0 vorschreibt.

(3) Im magischen Dreieck (so *Raupach*) zwischen Handelsbilanz, Steuerbilanz und tatsächlichen Körperschaftsteuerbelastung sieht *Raupach* zahlreiche Probleme, die aber m. E. durch das Gesetz bzw. durch die Praxis gelöst sind.

Es trifft zwar zu, daß das für die Ausschüttung verwendbare Eigenkapital nicht aus dem Eigenkapital der Steuerbilanz abgeleitet wird; dadurch auftretende Differenzen zwischen dem verwendbaren Eigenkapital und der Steuerbilanz lassen sich jedoch in den Griff bekommen. Für nicht abziehbare Ausgaben ist in § 31 KStG eine Regelung enthalten, für die Hinzurechnung gem. § 1 und §§ 7 ff. AStG geht die Finanzverwaltung von einer Kürzung beim EK 02 aus. Die von *Raupach* aufgeworfene Frage, ob eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen, Einlagen des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA und eines stillen Gesellschafters und Sonderposten mit Rücklagenanteil, Eigen- oder Fremdkapitalcharakter haben, ist meines Erachtens eindeutig im Sinne von Fremdkapital zu beantworten. Dabei kollidiert allerdings die Einordnung hinsichtlich des eigenkapitalersetzenden Darlehens mit der Frage, ob die Rückzahlung von eigenkapitalersetzendem Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist (so *Wassermeyer*, ZGR 1992, 639/659 f. und StbJb 1991/92, 345/361).

Kritisiert wird von *Raupach* die Rechtsprechung des BFH zur Auskehrung von EK 04. Er sieht die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als Steuerbefreiungsvorschrift an, während der BFH dem § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3

ESStG bei Beteiligungen im Betriebsvermögen eine dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vorgehende steuerrechtliche Verpflichtung zur Buchwertkürzung entnimmt. Die Rechtsprechung des BFH führt bei der Veräußerung der Anteile zur Versteuerung des Abbuchungsbetrages.

Auskehrungen nach einer Kapitalherabsetzung oder im Zuge der Liquidation werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt, soweit verwendbares Eigenkapital (außer EK 04) ausgekehrt wird. *Raupach* hält die Regelung insofern für bedenklich, als auch in den Fällen Einkünfte aus Kapitalvermögen entstehen, in denen die Veräußerungsgewinne nicht steuerpflichtig sind (im Falle einer nicht wesentlichen Beteiligung oder in bestimmten Fällen bei beschränkt Steuerpflichtigen). Der Ansatz der Kapitaleinkünfte im Falle der Kapitalherabsetzung bzw. Liquidation hat vielfach die Folge, daß ein Verlust aus § 17 EStG entsteht.

Für bedenklich hält *Raupach*, daß unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen Ausschüttungen zu versteuern haben, soweit dafür EK 01 verwendet wird, während dies bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften nicht zutrifft. Es entstünden damit bei den natürlichen Personen Dividendeneinnahmen zweiter Klasse.

*Raupach* beendete seine Ausführungen mit Hinweisen auf europarechtliche Gesichtspunkte. Der Anrechnungsausschluß beschränkt Steuerpflichtiger könne u. U. an den Grundsätzen scheitern, die der EUGH im sog. Schumacker-Urteil aufgestellt hat. Eine Verletzung der Kapitalfreizügigkeit könne es sein, wenn ein deutscher Anleger für eine Investition in eine deutsche Kapitalgesellschaft die Körperschaftsteueranrechnung erhalte, nicht aber bei einer Investition in eine ausländische Aktie.

### III. Anrechnung der Körperschaftsteuer – Probleme für den Fiskus

*Sarrazin* sieht die Körperschaftsteuer als Steuer vom Einkommen, d. h. von den Vermögenszuwächsen der juristischen Personen. Sie rechtfertige sich aus der Verselbständigung des Vermögens juristischer Personen.

Bei dem Grundsatz der Einmalbesteuerung ausgeschütteter Gewinne gehe es nicht um das Problem der Doppelerfassung derselben Einkünfte bei derselben Person, sondern um die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung desselben Einkommens bei verschiedenen Personen.

Die Beseitigung der Doppelbelastung geschehe auf zwei Stufen. Einmal in Form der Ausschüttungsbelastung der Kapitalgesellschaft und in der zweiten Stufe in der Anrechnung der Körperschaftsteuer, wobei die Ausschüttungssteuer technisch wie eine Kapitalertragsteuer behandelt werde.



Anrechnungsverbote bestünden, wenn der Gewinnbezug beim Anteilseigner nicht von einer deutschen Steuer vom Einkommen erfaßt werde.

Bezüglich der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung, die der Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach einer Ausschüttung vornehmen kann, kritisiert *Sarrazin* mehr oder weniger die Nullbesteuerung, die eintritt, wenn der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer nicht steuerpflichtig ist. Ob es gerechtfertigt ist, die Teilwertabschreibung durch gesetzliche Vorschriften in ihren Wirkungen zu beseitigen, war ein Streitpunkt bei der nachfolgenden Diskussion.

Ausführlich behandelte *Sarrazin* die Frage der Durchleitung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer.

Beteiligen sich deutsche Konzerne im Ausland über Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten, stellt sich die Frage, ob die angefallene ausländische Körperschaftsteuer über die inländische Dachgesellschaft bis zur natürlichen Person durchgeleitet werden kann. Nach der derzeitigen Rechtslage ist dies nicht möglich. Die Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung bei der inländischen Kapitalgesellschaft wird durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung ohne Berücksichtigung der ausländischen Steuer bei einer Ausschüttung an den Anteilseigner nicht aufrecht erhalten.

*Sarrazin* stellte die Folgeprobleme dar, die sich ergäben, wenn man eine Durchleitung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer gestattet.

Einmal hätte dies zwangsläufig zur Folge, daß die ausländische Körperschaftsteuer auch bei dem Anteilseigner angerechnet wird, der die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar hält. Das Gleichbehandlungsgebot würde es auch nahe legen, auf einengende Voraussetzungen, wie eine bestimmte Beteiligungshöhe (Schachtelprivileg), zu verzichten.

Zum Abschluß seiner Ausführungen ging *Sarrazin* auf das Verhältnis des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens zum EG-Vertrag ein.

Dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs könnte dadurch Rechnung getragen werden, daß der Wohnsitzstaat des Anteilseigners auch die ausländische Körperschaftsteuer anrechnet, eine Regelung, wie sie derzeit in Italien bestehe. Dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit könnte dadurch entsprochen werden, daß ein Staat, der seinen Steuerbürgern die Körperschaftsteuer anrechnet, seine Körperschaftsteuer auch den Staatsbürgern und Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten anrechnet. Eine solche Regelung besteht zur Zeit in Frankreich gegenüber Deutschland.

Die Europäische Kommission hat in einem Schreiben an die Bundesregierung die Auffassung vertreten, daß die Vorschriften des deutschen KStG und EStG, die nur eine Anrechnung der Körperschaftsteuer einer deutschen Kapitalge-

sellschaft auf die Steuer eines inländischen Anteilseigners vorsehen, mit den Bestimmungen des EG-Vertrages nicht zu vereinbaren seien. Sie ist der Ansicht, daß die Nichtanrechnung der Körperschaftsteuer von den Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten bei einem in Deutschland ansässigen Gesellschafter den freien Kapitalverkehr behindere. Die Bundesregierung hat nach *Sarrazin* dieser Auffassung widersprochen. Insbesondere mit dem Hinweis, daß man auf die effektive Steuerbelastung abstellen müsse, in die die Gesamtsteuerlast einzubeziehen sei.

#### IV. Diskussion zu I., II., III.

Der Diskussion zu den Referaten *Pezzler*, *Raupach* und *Sarrazin* stellte der Diskussionsleiter *Uelner* die Ziele der Körperschaftsteuer voran: Rechtsformneutralität, Beseitigung des Interessengegensatzes zwischen Großaktionär und Kleinaktionär (durch Anhebung des Thesaurierungssatzes, wobei ein niedriger Thesaurierungssatz den Großaktionär veranlaßt, auf Ausschüttungen zu verzichten) und die breitere Vermögensbildung der Bevölkerung am Aktienbesitz.

Die Redebeiträge konzentrierten sich im wesentlichen auf die Frage, ob bei der Beurteilung der Körperschaftsteuer die Sicht des Anteilseigners oder die der Kapitalgesellschaften in den Vordergrund zu stellen ist. Dabei wurden unterschiedliche Gewichte gesetzt. *Pezzler* hob u. a. hervor, daß, selbst wenn man die Körperschaftsteuer nur als Vorauszahlungssteuer ansähe, man immerhin bedenken müsse, daß Unternehmen, die Gewinne thesaurieren, oft über Generationen bestehen, und man daher zumindest temporär von einer eigenen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft ausgehen müsse.

Übereinstimmung bestand wohl darüber, daß die alleinige Sicht des Anteilseigners jedenfalls beim ausländischen Anteilseigner versage. Hier tritt eine Konkurrenz mit dem Prinzip auf, daß die Gewinne dort besteuert werden sollen, wo sie erwirtschaftet sind.

Einigkeit bestand darüber, daß es zu keiner wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Kapitalgesellschaft und dem Anteilseigner führen dürfe. Über die Instrumentarien, wie diese Doppelbelastung zu beseitigen oder abzumildern ist, war man sich jedoch nicht einig.

Kontrovers wurde die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung diskutiert, mit dem der Erwerber von Anteilen erreicht, daß er die Körperschaftsteuer aufgrund einer Ausschüttung angerechnet bekommt und den mit der Ausschüttung verbundenen Ertrag nicht zu versteuern hat. *Raupach* und *Uelner* hielten es im Gegensatz zu *Sarrazin* nicht für gerechtfertigt, dem Erwerber

die Teilwertabschreibung deswegen zu versagen, weil der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile beim Veräußerer steuerfrei ist. Der Fehler liege in der Besteuerung des Veräußerers.

*Hoffmann* kritisierte in dem Zusammenhang den Doppeleffekt, der eintritt, wenn der Anteilseigner Verluste einer Kapitalgesellschaft zum Anlaß nimmt, eine Teilwertabschreibung vorzunehmen.

## V. Die ausländische Kapitalgesellschaft

*Wassermeyer* behandelt die Auswirkungen, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt.

Der IX. Senat des BFH hat angenommen, daß auf die ausländische Gesellschaft § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG Anwendung findet, der sich auf nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen bezieht.

Grundlage der Entscheidung war die sog. Sitztheorie, nach der die ausländische Gesellschaft mit der Verlegung des Verwaltungssitzes ins Inland ihre Rechtsfähigkeit verliert.

*Wassermeyer* lehnt die Auffassung des IX. Senats ab. Nach ihm findet die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG Anwendung, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt und die ausländische Kapitalgesellschaft eine mit der einer deutschen AG, KGaA oder GmbH vergleichbare Struktur hat. Er bezieht sich dabei insbesondere auf das sog. Venezuela-Urteil des RFH.

Nach *Wassermeyer* ergeben sich aus seiner Auffassung folgende Konsequenzen:

- (1) Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft werden von § 17 EStG erfaßt.
- (2) Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaft sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- (3) Die ausländische Kapitalgesellschaft hat ihr Eigenkapital zu gliedern.
- (4) Den anrechnungsberechtigten Anteilseignern steht die Anrechnung der Körperschaftsteuer zu.

*Wassermeyer* erörtert außerdem die in der Diskussion kontrovers behandelte Frage, wie die Veräußerungsgewinne der ausländischen Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz im Inland behandelt werden, wenn diese Veräußerungsgewinne nicht innerhalb eines Betriebsvermögens anfallen und auch nicht von den §§ 17, 23 EStG erfaßt werden.

Er kommt zu dem Schluß, daß insoweit kein körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen entstehe. § 8 Abs. 2 KStG komme nicht zur Anwendung, weil die ausländische Kapitalgesellschaft nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sei; § 8 Abs. 2 KStG beziehe sich nur auf die Buchführungspflicht nach dem deutschen HGB. Demgegenüber können nach *Wassermeyer* gewerbsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen, weil § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG lediglich auf die Rechtsform der Kapitalgesellschaft abstelle und eine Kapitalgesellschaft nach den von ihm vertretenen Strukturvergleich vorliegen könne.

## VI. Die gemeinnützige GmbH

Dem Steuerpraktiker liegt das Recht der Gemeinnützigkeit oft fern. *Thiel* gibt eine gedrängte Übersicht über dieses Rechtsgebiet, wobei er insbesondere auf die Fragen eingeht, die entstehen, wenn eine GmbH gemeinnützig ist.

Er weist auf die steuerrechtlichen Bindungen einer gemeinnützigen GmbH hin und warnt in dem Zusammenhang, kommerziell ausgerichtete Gesellschaften den Zwängen des Gemeinnützigkeitsrechts zu unterwerfen. Es entstehe die Gefahr, gegen die eingegangenen Bindungen zu verstoßen, was zu erheblichen Steuernachforderungen führen könne, wenn die Verstöße erst nach Jahren aufgedeckt würden.

Bezüglich der gemeinnützigen GmbH nimmt *Thiel* zu Zweifelsfragen bezüglich der gemeinnützigen Zwecke, der handelsrechtlichen Auswirkungen, der Systematik der Steuerbefreiung und der Gewinnermittlung Stellung.

Zweifelsfragen zu der Gemeinnützigkeit ergeben sich bei GmbH's mit wirtschaftlichen Zielen. Als Beispiel werden die arbeitstherapeutische Beschäftigungs-GmbH (Beschäftigung schwer vermittelbarer Arbeitsloser) und die öffentlich geförderte Forschung außerhalb der Universitäten erwähnt.

Probleme treten im Grenzbereich zwischen hoheitlichen und gemeinnützigen Zwecken auf, wenn Tätigkeiten von der öffentlichen Hand (insbesondere einer Kommune) auf eine GmbH ausgelagert werden. *Thiel* unterscheidet dabei drei Fälle:

Handelt es sich bei den übertragenen Aufgaben um eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit, die, wenn sie nicht übertragen worden wäre, einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde, fehle es an gemeinnützigen Zwecken. Gleiches gelte, wenn es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine hoheitliche Pflichtaufgabe handle, wie beispielsweise die Abfall- und Abwasserversorgung. Gemeinnützigkeit sei dagegen gegeben, wenn es sich bei den übertragenen Aufgaben um eine ideelle Tätigkeit handle, die schon bei Wahrnehmung durch die

öffentliche Hand selbst gemeinnützig gewesen sei, wie z. B. der Betrieb eines Krankenhauses.

Die gemeinnützige GmbH ist nach *Thiel* ein Kaufmann ohne Totalgewinn, da sie ihr gesamtes Einkommen für Satzungszwecke zu verwenden habe. Die handelsrechtlichen Obliegenheiten bleiben bestehen. Zum handelsrechtlichen Ertrag gehören auch die Spendeneinnahmen, die Ausgaben für die ideellen Zwecke seien Aufwand.

Für das Steuerrecht geht *Thiel* von der Auffassung aus, daß nach § 8 Abs. 2 KStG die Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft, also auch solche, die keiner Einkunftsart zugeordnet werden können, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Die Steuerfreiheit wegen der Gemeinnützigkeit sei daher konstitutiv. Sie beruhe nicht darauf, daß wegen des fehlenden Strebens nach einem Totalgewinn ein Liebhabereibetrieb vorliege, der keiner Einkunftsart zugeordnet werden könne.

*Thiel* erläutert strittige Einzelfragen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens einer gemeinnützigen GmbH.

Er kritisiert die Rechtsprechung des BFH bezüglich der Ausgaben, die sowohl die gemeinnützigen Zwecke fördern als auch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugute kommen. Nach der Rechtsprechung ist der primäre Anlaß die nicht erwerbswirtschaftliche Tätigkeit mit der Folge, daß Ausgaben vielfach nicht zum Abzug zugelassen werden. Die Finanzverwaltung mildert die Folgen dieser Rechtsprechung ab, indem sie eine Aufteilung nach objektiven Maßstäben zuläßt. Darüber hinaus gestattet die Finanzverwaltung bei Einnahme aus der Werbung einen Abzug von 25 v. H. der Einnahmen. Die Regelung betrifft in erster Linie Sportvereine mit ihren Einnahmen aus der Werbung, die mit den Sportveranstaltungen verbunden sind.

Die stillen Reserven in dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen GmbH untersucht *Thiel* unter mehreren Gesichtspunkten.

Grundlegend ist die Aussage, daß Wertbewegungen zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem gemeinnützigen Bereich nicht als Einlagen und Entnahmen anzusehen sind. Ob sich Gewinnrealisierungen ergeben, beurteilt sich nach § 13 KStG. Bei der Überführung in den gemeinnützigen Bereich sind in den meisten Fällen stille Reserven nicht zu realisieren, während bei der Überführung in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen sind. Für die Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vertritt *Thiel* eine von der Auffassung der Finanzverwaltung abweichende Ansicht. Während diese die Grundsätze anwendet, die bei natürlichen Personen im Falle einer Betriebsverpachtung gelten, weist *Thiel* darauf hin, daß die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der GmbH verbleiben. Er

verneint die Möglichkeit der Realisierung der stillen Reserven mit Hinweis auf § 13 Abs. 4 Satz 1 i. V. mit § 13 Abs. 5 KStG.

Die Körperschaftsteuerbelastung beträgt bei einer gemeinnützigen GmbH 45 v. H., wenn das Einkommen für gemeinnützige Zwecke verwendet wird. Insofern ist die Steuerbelastung – worauf *Thiel* hinweist – höher als bei der gemeinnützigen Stiftung, bei der die Steuerbelastung nur 42 v. H. beträgt. Dies legt es nahe, den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf eine voll steuerpflichtige GmbH auszugliedern.

Die Diskussion zu dem Referat von *Thiel* ging zunächst nicht auf das eigentliche Thema des Vortrags ein, sondern auf die steuerliche Behandlung der sog. Liebhaberei-GmbH und dabei insbesondere auf die Auslegung des § 8 Abs. 2 KStG. Bei der Diskussion wurde leider nicht deutlich, daß es letztlich darum geht, ob § 8 Abs. 2 KStG voraussetzt, daß Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliegen.

Nicht einig war man sich bei der Diskussion über das Verhältnis von Körperschaftsteuer und Erbschaftsteuer, wenn der Kapitalgesellschaft unter das Erbschaftsteuergesetz fallende Zuwendungen gemacht werden. Teilweise wurde davon ausgegangen, daß das Vorliegen eines erbschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes den Anfall von Körperschaftsteuer ausschließe.

## VII. Die Rechtsbeziehungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, insbesondere deren Einlagen

Der Vortrag *Hoffmanns* enthält eine Reihe interessanter Ansatzpunkte.

Im ersten Teil behandelt *Hoffmann* die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der Einlage.

Die Einlage in das gezeichnete Kapital sei gesetzlich geregelt und als solche bezeichnet (Hinweis auf § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG und § 2 AktG). Nicht gesetzlich geregelt sei die Einlage in das Gesellschaftsvermögen außerhalb von Stammeinlage und Nachzahlungsverpflichtung. Der Gesetzgeber gehe lediglich von der Möglichkeit einer solchen Einlage aus (Hinweis auf § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Anschließend befaßt sich *Hoffmann* mit dem Verzicht einer gegen die Kapitalgesellschaft bestehenden Forderung durch den Gesellschafter. Er weist dabei darauf hin, daß nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte für den wertlosen Teil der Forderung die schuldbefreiende Wirkung zur Erbringung der Stammeinlagenverpflichtung ausscheide, während die Einlagefähigkeit der wertlosen Forderung in das „übrige Kapital“ der Gesellschaft von niemandem in Zweifel gezogen werde. Dabei wird allerdings übersehen, daß für die Einlage in das „übrige Kapital“ der Gesellschaft (gemeint wohl die

Rücklagen) die von den Zivilgerichten zu prüfende Frage der Kapitaldeckung keine Rolle spielt.

*Hoffmann* wendet sich zunächst gegen den Begriff der Einlage in dem Zusammenhang. Die Forderung gehe durch Konfusion unter, deshalb komme es nicht darauf an, ob die Forderung werthaltig sei oder nicht. *Hoffmann* lehnt die Ansicht der Zivilgerichte, wonach die wertlose Forderung des Gesellschafters gegen die Kapitalgesellschaft nicht geeignet sei, das Nennkapital zu belegen, auch mit dem Argument ab, daß es auf die Befreiung von der Verbindlichkeit ankomme, die jedoch für die Gesellschaft immer werthaltig sei. Die Werthaltigkeit der Forderung aus der Sicht des Gesellschafters sei für den Schutz der Gesellschaftergläubiger bedeutungslos.

Ich habe Zweifel, ob die Zivilgerichte dem folgen werden; denn sie gehen von der Notwendigkeit einer echten Kapitalzufuhr aus, die bei einem Forderungsverzicht eines Gesellschafters an sich nicht vorliegt. Sie lassen jedoch in gewisser Abschwächung dieses strengen Erfordernisses den Forderungsverzicht unter der Voraussetzung zu, daß die Forderung, auf die verzichtet wird, vollwertig ist. *Hoffmann* zäumt damit das Pferd vom Schwanz auf, wenn er entscheidend auf die Werthaltigkeit der Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft abstellt und eine Gleichstellung der vollwertigen und der nicht vollwertigen Forderung fordert. Die Zivilgerichte erkennen ausnahmsweise den Forderungsverzicht als Kapitalzufuhr an, wenn es sich – aus der Sicht des Gesellschafters – um eine vollwertige Forderung handelt. Die Vollwertigkeit der Verbindlichkeit für die Gesellschaft spielt dabei keine Rolle. Daher ist es m. E. nicht möglich, unter dem Hinweis, daß sowohl bei einer vollwertigen als auch einer nicht vollwertigen Forderung die Verbindlichkeit in gleicher Weise vollwertig sei, für die Frage der Kapitaldeckung auch eine nicht vollwertige Forderung genügen zu lassen.

Soweit keine Einlageverpflichtung in das gezeichnete Kapital besteht, stellt *Hoffmann* ebenfalls auf den Wegfall der Verbindlichkeit ab. Insoweit ist zuzugeben, daß die Frage der Deckung des Nennkapitals keine Rolle spielt, sondern lediglich zu entscheiden ist, ob die Auflösung der Verbindlichkeit als außerordentlicher Ertrag auszuweisen ist oder zu einer Einstellung in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB führt.

In dem zweiten Teil seines Beitrags widmet sich *Hoffmann* Bilanzierungsfragen aus der Sicht des Gesellschafters.

Er behandelt zunächst das Phänomen, daß Beteiligungen bestimmte Vervielfältigungseffekte auslösen können. Ein bestimmter Geldbetrag kann verwendet werden, um eine Beteiligungskette zu gründen; bei den einzelnen Gesellschaften erscheint dann letztlich dieser Geldbetrag als Eigenkapital. Verluste

bei einer Tochtergesellschaft wirken sich nicht nur bei dieser, sondern auch auf die von der Tochtergesellschaft bestehende Beteiligung aus.

Dabei ist allerdings nicht ersichtlich, welchen Bezug diese Ausführungen zu dem Thema und insbesondere zu dem danach erörterten Problem des Einflusses von Einlagen auf den Ansatz von Beteiligung haben. Soweit ich *Hoffmann* verstehe, kommt er für die Einlagen von Gesellschaftern letztlich zu einer Aktivierung auf dem Beteiligungskonto, indem er grundsätzlich Herstellungskosten annimmt, wobei er allerdings bei reinen Sanierungszuschüssen von Erhaltungsaufwand ausgeht. Anschaffungskosten sind nach *Hoffmann* nicht gegeben, weil es nicht sein könne, von Anschaffungskosten zu sprechen, wenn nach 50 Jahren Beteiligungsbesitz das Mutterunternehmen aus Sanierungsgründen einen Forderungsverzicht zu Gunsten der Tochtergesellschaft ausspreche. Der Anschaffungsvorgang müsse irgendwann einmal beendet sein.

Dem 3. Teil seines Vortrags gibt *Hoffmann* die Überschrift „Der Einlagebegriff im Ertragsteuerrecht“. Verwirrend ist dabei, daß *Hoffmann* zunächst die Auswirkungen beim Gesellschafter anspricht; man glaubt, dieses Problem sei bereits im 2. Teil seines Vortrags behandelt. Es ist nicht ersichtlich, ob und inwieweit er damit seine Ansicht, es lägen Herstellungskosten vor, relativieren will. Die aufgrund des Vorlagebeschlusses des I. Senats beim Großen Senat anhängige Frage, wie sich der Verzicht des Gesellschafters auf eine wertlose Forderung bei der Kapitalgesellschaft auswirkt, löst *Hoffmann* buchhalterisch. Die Doppik ergebe für den Fall der wertlosen und der werthaltigen Forderung das gleiche Ergebnis. Die Gesellschaft erführe einen Vermögenszuwachs durch den Wegfall einer Verbindlichkeit.

In dem ertragsteuerlichen Teil seines Vortrags untersucht *Hoffmann* auch die Frage, ob die Sacheinlage als Tauschvorgang zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Er verneint den Tauschvorgang, weil die empfangende Gesellschaft nichts aus ihrem Vermögen weggebe. Die Aufdeckung der stillen Reserven im hingegebenen Wirtschaftsgut verstoße daher gegen das Realisationsprinzip. Ein Entnahmetatbestand liege nicht vor, so daß eine Realisierung stiller Reserven auch nicht auf einen Entnahmetatbestand gegründet werden könne. Konsequenterweise lehnt *Hoffmann* auch die Ansicht ab, daß die Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere des Geschäfts- oder Firmenwerts, in das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu Teilwerten zu erfolgen habe.

Die Diskussion zu dem Vortrag von *Hoffmann* konzentrierte sich auf die Frage, ob bei der Einlage eines einzelnen Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine Gewinnrealisierung anzunehmen ist, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in dem Betriebsvermögen gehalten wird, aus dem das Wirtschaftsgut herrührt. Während *Hoffmann* die Möglichkeit zu einer Gewinnrea-



lisierung verneinte, bejahten dies *Thiel* und *Wassermeyer*, allerdings mit unterschiedlichen Argumenten. *Thiel* ging davon aus, daß der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut auf die Beteiligung verwende und er dadurch den Wert der Beteiligung stärke. Es sei zu fragen, wie dieses Wirtschaftsgut zu bewerten sei. Dabei stellt *Thiel* auf das BewG ab. Das abgehende Wirtschaftsgut sei mit dem gemeinen Wert zu bewerten und der zugehende Anteil an der Gesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. *Wassermeyer* begründete die Gewinnrealisierung mit dem Gesichtspunkt der Einlage als Ersatzanschaffungs- oder Herstellungsvorgang. Die Einlage führe zu einer Bewertung mit dem Teilwert. Die Einlage dürfe nicht nur aus der Sicht der Gesellschaft, sondern müsse auch aus der Sicht des Gesellschafters gesehen werden.

### VIII. Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Erwartung, daß mit der Einführung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr auftreten, hat sich nicht erfüllt. Ein großer Teil der finanzgerichtlichen Verfahren, die sich auf das KStG beziehen, betreffen verdeckte Gewinnausschüttungen. Es ist daher nicht verwunderlich, daß insofern viele Streitfragen bestehen. Erstaunlich ist aber, daß – und dies wird durch den Vortrag *Frotschers* deutlich – man sich über Grundfragen nicht einig ist. In der Darstellung dieser Grundfragen enthält der Beitrag *Frotschers* eine Kritik an der gesetzlichen Regelung und insbesondere an der Rechtsprechung des BFH.

Der erste Kritikpunkt betrifft den Gesetzgeber selbst. *Frotscher* hält den Ausdruck „verdeckte Gewinnausschüttung“ für irreführend und schlägt vor, von verdeckter Einkommensverwendung zu sprechen. Die Verwendung des Ausdrucks „Gewinn“ führe in den Fällen der verhinderten Vermögensmehrung zu Schwierigkeiten, da insoweit ein Gewinn nicht entstehe. Der Begriff der „Aus-schüttung“ würde an sich ausschließen, in Fällen überhöhter Rückstellungen § 8 Abs. 3 KStG anzuwenden, da in diesen Fällen nichts ausgeschüttet werde. Die Kritik wendet sich an den Gesetzgeber. Angesichts der Streitfragen, die bei den verdeckten Gewinnausschüttungen bestehen, besteht jedoch wenig Hoffnung, daß der Gesetzgeber dieses „heiße Eisen“ anfaßt. Der Neigung des Gesetzgebers entsprechend dürfte er dies der Rechtsprechung überlassen.

Der zweite Kritikpunkt in den Ausführungen *Frotschers* ist die Definition der verdeckten Gewinnausschüttung durch den BFH seit dem Jahre 1989, wobei *Frotscher* die frühere Definition des BFH für zutreffender hält. Im einzelnen bemängelt *Frotscher*, daß das Merkmal der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung zu abstrakt sei, und der Zweck, den Gesellschafter zu begünstigen, zu wenig zum Ausdruck komme. Außerdem sei der Vorgang, den Gewinn zu

verdecken bzw. zu verbergen, nur mittelbar angesprochen. Die Weichenstellung für die weiteren Kritikpunkte liegen in der von *Frotscher* geforderten Ersetzung des Begriffs „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ durch den Zweck, den Gesellschafter zu begünstigen.

Zwar läßt sich der von *Frotscher* angeführte sog. Tigerfall (eine Kapitalgesellschaft schafft für die Geburtstagsfeier ihres Gesellschafters einen Tiger an, der vor dem Fest verendet) auch mit der Definition des BFH im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung lösen, die auch *Frotscher* bejaht. Die Vermögensminderung ist nämlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. Ohne das Gesellschaftsverhältnis wäre die Vermögensminderung (Anschaffungspreis des Tigers) nicht eingetreten. Die von *Frotscher* m. E. zu Recht vorgenommene Konkretisierung des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ läßt sich auch mit der vom BFH vertretene Definition der verdeckten Gewinnausschüttung begründen. *Frotscher* weist darauf hin, daß bei der Verwendung des Begriffs der Schutzzweck ein anderer sei als im Zivilrecht. Nehme ein Geschäftsführer spekulative Handlungen vor, die ihm ausdrücklich verboten seien, handele er zwar zivilrechtlich außerhalb des Rahmens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, steuerlich liege jedoch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, solange die Handlung nicht final auf eine Begünstigung eines Gesellschafters gerichtet sei.

Zu unterschiedlichen Ergebnissen führt jedoch die Definition des BFH und die von *Frotscher* vertretene Definition in den weiteren von *Frotscher* angeführten Fallgestaltungen, die in der Praxis eine erhebliche Rolle spielen. *Frotscher* bemängelt, daß der BFH auch in Fällen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt, bei denen letztlich die Gesellschaft und nicht der Gesellschafter begünstigt wird, wie insbesondere im Falle der Nur-Pension. *Frotscher* verneint in diesen Fällen eine verdeckte Gewinnausschüttung, weil keine Begünstigung des Gesellschafters bezweckt werde. Der BFH bejaht die verdeckte Gewinnausschüttung letztlich mit der Begründung, daß die eintretende Minderung der Einkünfte durch das Gesellschaftsrecht verursacht ist. *Frotscher* geht zwar auch von einer Minderung der Einkünfte aus, jedoch gleichzeitig davon, daß diese Minderung die Kapitalgesellschaft nicht benachteiligt und ihre Leistungsfähigkeit nicht einschränkt. Die Auffassungen stehen sich letztlich hier unversöhnlich gegenüber.

Das Zusatzargument des BFH, eine für eine Kapitalgesellschaft günstige Vereinbarung sei nicht ernstlich gemeint, hält *Frotscher* für nicht stichhaltig. Der Umstand, daß eine Vereinbarung für einen Gesellschafter ungünstig sei, spreche nicht gegen die Ernsthaftigkeit.

*Frotscher* präzisiert außerdem die Rechtsprechung des BFH, wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben ist, wenn die Vereinbarung zwischen

einer Kapitalgesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter nicht auf einer vorherigen, eindeutigen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruht. Entscheidend ist für *Frotscher*, daß Leistung und Gegenleistung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter in einem angemessenen Verhältnis stehen. Auch insoweit führen letztlich die unterschiedlichen Ausgangspunkte *Frotschers* und des BFH zu divergierenden Ergebnissen. *Frotscher* geht letztlich – wenn auch nicht unmittelbar ausgesprochen – davon aus, daß eine unklare, zivilrechtlich unwirksame oder nicht durchgeführte Vereinbarung nicht zwingend zu einer Begünstigung des Gesellschafters führt.

Schließlich wendet sich *Frotscher* gegen das vom BFH verwendete Kriterium der Unüblichkeit. Auch insoweit treten die unterschiedlichen Ausgangspunkte zu Tage. Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt nach *Frotscher* sicher, daß das Einkommen erfaßt wird, das ohne Beeinträchtigung durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge entstanden wäre. Soweit der BFH die Unüblichkeit als Indiz für die fehlende Ernstlichkeit ansieht, weist *Frotscher* darauf hin, daß auch unübliche Vereinbarungen ernsthaft gewollt sein können.

Der Beitrag *Frotschers* zeigt mit deutlicher Klarheit auf, worin der Grund für die unterschiedlichen Ergebnisse liegen, zu denen der BFH und seine Kritiker kommen können. Mit dieser sachlichen und ohne jegliche Polemik vorgetragenen Kritik wird sich die Rechtsprechung auf jeden Fall auseinandersetzen müssen.

Bei der Diskussion wurde die Auffassung *Frotschers* zur verdeckten Gewinnausschüttung insbesondere am Fall der sog. Nur-Pension diskutiert. Dabei brachte *Wassermeyer* den Gesichtspunkt in die Debatte, daß in den Fällen der Nur-Pension ein Verhalten vorliege, das dem Fremdvergleich in keiner Weise entspreche und deshalb bezweifelt werden müsse, ob es ernstlich gemeint sei. *Frotscher* hielt dem entgegen, daß der BFH tatsächlich die Position des Geschäftspartners einbezogen und für maßgebend gehalten habe, daß dieser gegenüber der laufenden Gehaltszahlung einen Vermögensnachteil erleide.

Einigkeit bestand zwischen *Frotscher* und *Wassermeyer* darüber, daß bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft an den Gesellschafter zu einem erhöhten Preis bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 KStG eine „steuerfreie“ verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

## IX. Die nicht abziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft

*Ehmcke* hatte die nicht gerade dankbare Aufgabe, auf die Kasuistik des § 10 KStG einzugehen. Er konzentrierte sich auf problematische, teils gelöste, teils noch nicht gelöste Streitfragen. Folgende Probleme seien herausgegriffen:

Bezüglich der Vorschrift des § 10 Nr. 2 KStG weist *Ehmcke* m. E. zu Recht auf einen Widerspruch in der Rechtsprechung des BFH hin. Danach führt die Schadenersatzleistung für eine falsche Beratung bezüglich der Körperschaftsteuer zu steuerpflichtigem Einkommen, während die wegen einer falschen Beratung bezüglich einer Investitionszulage geleistete Entschädigung das steuerpflichtige Einkommen nicht erhöhen soll.

Die Behandlung der Umsatzsteuer, die unter Umständen im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung anfällt, führt durch eine Kaskade umsatzsteuerlicher und ertragsteuerlicher Streitfragen. Ausgangspunkt ist das Umsatzsteuerrecht und die Rechtsprechung der Umsatzsteuersenate, wonach bei einer Kapitalgesellschaft ein Eigenverbrauch gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG möglich sei. Die als nächstes zu entscheidende Frage ist das Konkurrenzverhältnis zwischen den beiden Vorschriften. Bejaht man den Vorrang des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG, entstünde zwar Umsatzsteuer, jedoch tritt die Frage der Nichtabzugsfähigkeit nicht auf, weil § 10 Nr. 2 KStG nicht auf § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG verweist. *Ehmcke* vertritt im Ergebnis diese Auffassung, so daß er an sich von seinem Standpunkt aus an dieser Stelle die Untersuchungen hätte abbrechen können. Er spinnt jedoch den Faden weiter. Bejaht man – wie die Finanzverwaltung – den Vorrang des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b UStG, entsteht bezüglich der entstehenden Umsatzsteuer die Frage, ob diese nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abzugsfähig ist. Hierzu bestehen wiederum zwei Meinungen, die letztlich im Ergebnis zu einer Nichtabzugsfähigkeit kommen. Eine Ansicht – und das ist die des BFH –, sieht die Umsatzsteuer auf die verdeckte Gewinnausschüttung ihrerseits als verdeckte Gewinnausschüttung an und kommt daher zur Nichtanwendbarkeit des § 10 Nr. 2 KStG. Eine Mindermeinung, der auch *Ehmcke* folgt, wendet jedoch § 10 Nr. 2 KStG an.

Diese Streitfrage ist m. E. auch insoweit von Bedeutung, als die Folgen für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals unterschiedlich sind.

Man kann sich eigentlich nur wundern, wie selbst einfache Fallgestaltungen den Rechtsanwender u. U. dazu zwingen können, Klarheit nur über Diagramme zu suchen.

In der Diskussion machte *Wassermeyer* auf das Verhältnis zwischen § 4 Abs. 5 EStG und der verdeckten Gewinnausschüttung aufmerksam. Er machte dies an dem Beispielfall klar, bei dem eine GmbH ein Segelboot ihrem Gesellschafter zu Urlaubszwecken überläßt. Die Frage, welche Vorschrift (§ 4 Abs. 5 EStG oder § 8 Abs. 3 KStG) Vorrang hat, hat insbesondere für die Ausschüttungsbelastung Bedeutung. Dabei ging *Raupach* von dem Vorrang der verdeckten Gewinnausschüttung aus.

## X. Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH

*Heinicke* kündigte seinen Vortrag damit an, daß nicht mehr als ein „Aufgabelopp“ durch die wesentlichen Besteuerungsvorschriften für den Gesellschafter ohne wissenschaftliche Vertiefung von Einzelproblemen und ohne Anspruch auf Vollständigkeit zu erwarten sei. *Heinicke* wurde keine leichte Aufgabe gestellt, aus dem allgemein gehaltenen Thema „Einkünfte eines Gesellschafters einer GmbH“ über eine bloße Kommentierung hinaus interessante Aspekte aufzuzeigen.

Dies ist ihm dennoch gelungen. Hervorzuheben sind folgende Hinweise *Heinickes*.

Der BFH hat es für ernstlich zweifelhaft erklärt, ob ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, wenn statt einer naheliegenden Liquidation eine Anteilsveräußerung mit anschließender Teilwertabschreibung stattfindet. *Heinickes* Bemerkung, der Gesetzgeber hinke stets einen Schritt hinter ständig neuen Konstruktionen her, muß als Warnung an diejenigen aufgefaßt werden, die stets bemüht sind, den Gesetzgeber durch Umwegkonstruktionen zu reizen.

Nach wie vor umstritten ist die Behandlung einer Ausschüttung, bei der EK 04 verwendet wurde, in ihrem Verhältnis zu § 17 EStG, soweit der ausgezahlte Betrag die Anschaffungskosten der Anteile übersteigt. *Heinicke* geht von negativen Anschaffungskosten aus.

Die Anrechnung der Körperschaftsteuer beim Gesellschafter wirft zahlreiche Fragen auf. Problematisch ist insbesondere das Verhältnis zu dem Einnahmehansatz nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Das Finanzamt muß die Einnahmen der Veranlagung zugrunde gelegt haben. Der Ansatz darf nicht vergessen worden sein. Andererseits müssen die Einnahmen nicht zu steuerpflichtigen Einkünften oder gar zu einer Steuerfestsetzung führen; sie sind auch dann bei der Veranlagung erfaßt, wenn sich etwa wegen des höheren Sparerfreibetrags keine Kapitaleinkünfte oder wegen sonstiger Freibeträge keine Einkommensteuer ergibt.

Sind Einnahmen versehentlich nicht erfaßt, kann der Gesellschafter die für ihn vorteilhafte Anrechnung nur durch nachträgliche Änderung des Einkommensteuerbescheides erreichen, sei es entweder durch Anfechtung oder durch einen Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Isoliert auf die Veranlagung bezogen, handelt es sich dabei nach *Heinicke* um uneingeschränkte Änderungen zuungunsten des Gesellschafters, selbst wenn sich letztlich eine für ihn günstige Anrechnungsauswirkung ergibt.

Auf die verfahrensrechtliche Behandlung einer fehlerhaften Nichtanrechnung durch den BFH weist *Heinicke* ebenfalls hin. Die Anrechnungsverfugung ist

grundsätzlich als selbständiger Verwaltungsakt anfechtbar. Die Rechtsprechung verlangt gleichwohl vorrangig die Einleitung eines Abrechnungsverfahrens nach § 218 Abs. 2 AO.

Werden die Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG im Rahmen einer Änderung des Einkommensteuerbescheides herabgesetzt, führt dies nicht zu einer Herabsetzung der angerechneten Körperschaftsteuer, da § 175 AO auf Anrechnungsverfügungen nicht anwendbar ist.

In der Diskussion wurde die interessante Frage behandelt, ob sich § 20 Abs. 2 Buchst. a. EStG auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen bezieht. Zugrunde gelegt wurde dabei der Fall, daß eine GmbH einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine unangemessen hohe Pension mit Witwenklausel verspricht, der Gesellschafter-Geschäftsführer vor Eintreten des Pensionsfalls verstirbt und die Pension von der Witwe, die nicht die Erbin ist, bezogen wird. Es wurde die allerdings bestrittene Auffassung vertreten, daß der überhöhte Teil der Pension von den Erben des Gesellschafters zu versteuern ist.

## XI. Ausblick

Die Körperschaftsteuer als Instrumentarium, das Einkommen einer Kapitalgesellschaft zu erfassen, bleibt aufrechterhalten. Insoweit dürfte eine Systemänderung bereits an den grenzüberschreitenden Beziehungen scheitern; denn fast alle Staaten kennen das System der Besteuerung der Kapitalgesellschaft durch eine Körperschaftsteuer.

Ob das Anrechnungsverfahren, so wie es in Deutschland ausgestaltet ist, bestehen bleibt, ist eine offene Frage. Für das gegenwärtige System spricht, daß dieses trotz seiner Kompliziertheit nur wenige Streitfragen aufwirft. Gegen seine Aufrechterhaltung spricht, daß es wegen seiner Kompliziertheit einer grenzüberschreitenden Rechtsvereinheitlichung entgegensteht.

An zentralen Streitfragen des geltenden Körperschaftsteuerrechts blieben bei der Tagung insbesondere drei Streitpunkte offen:

Einmal die umstrittene These, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung nur vorliegt, wenn die Gestaltung die Begünstigung des Gesellschafters bezweckt. Die gegensätzlichen Standpunkte treten insbesondere im Falle der Nur-Pension auf. Zwei weitere Punkte betrafen die Besteuerung des Gesellschafters. Umstritten blieb, ob die stillen Reserven, die in einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens zu realisieren sind, das der Gesellschafter im Wege der verdeckten Einlage auf eine Kapitalgesellschaft überträgt, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu dem Betriebsvermögen gehört. Auch bei Bejahung der Gewinnrealisierung sind die systematischen Grundlagen nicht ge-

klärt. Im Problemkreis der Doppelstufigkeit (Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft einerseits und Besteuerung des laufenden Gewinns andererseits) angesiedelt ist die kontrovers diskutierte Frage, ob es gerechtfertigt ist, daß der Erwerber einer Beteiligung mit steuerlicher Wirksamkeit eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vornimmt.





# Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.<sup>1</sup>

## Satzung (Auszug)

### § 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

<sup>1</sup> Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat  
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

**Vorstand:** Prof. Dr. *Joachim Lang* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Ministerialdirektor *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Wissenschaftliche Mitarbeiterin *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter des Bundesverfassungsgerichts; Oberfinanzpräsident *Klaus Altehoefer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor a. D. *Paul Gerhard Flockermann*; Ministerialdirektor *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Notarin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Wissenschaftliche Mitarbeiterin *Bettina Lieber*; Richter am Finanzgericht Köln *Thomas Müller*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Präsident des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Ministerialdirektor *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Wolfgang Schön*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Siegbert Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger *Karl Peter Winters*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Lothar Woerner*.

**Ehrenmitglied**

*Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln*

**Mitglieder**

- Abel*, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin  
*Achatz*, Markus J., Dr., Universitätsprofessor, Graz  
*Adamik*, Andrea, Dr., Richterin, Cottbus  
*Abrens*, H. Georg, Rechtsanwalt, Notar, Hannover  
*Albracht*, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal  
*Aldinger*, Helmuth, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Münster  
*Alexander*, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen  
*Altehoefer*, Klaus, Oberfinanzpräsident, Freiburg  
*Altheim*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Dreieich  
*Altweger*, Ernst Georg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freising  
*App*, Michael, Straßburg  
*Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V.*, Bonn  
*Arnim*, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer  
*Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*ASEA Brown Boverie AG*, Selent, Alexander, Dr., Mannheim  
*Aurnhammer*, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wemding  
*Axer*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin  
*Bach*, Martin, Richter am Landgericht, Frankfurt/Main  
*Backes*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach  
*Bäcker*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Lüneburg  
*Balke*, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Greven  
*Balmes*, Frank, Rechtsreferendar, Troisdorf  
*Balmes*, Rudolf, Steuerberater, Koblenz  
*Bareis*, Peter, Dr. rer. pol., Universitätsprofessor, Stuttgart  
*Bartone*, Roberto, Assessor, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, St. Wendel  
*Bauer*, Siegfried, Steuerberater, Speyer  
*Baur*, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kronberg  
*Baur*, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden  
*Bayer*, Otto, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Aalen  
*Beater*, Axel, Dr. jur., Professor, Greifswald  
*Beaucamp*, Eugène, Dr., Rechtsanwalt, Köln  
*Becker*, Helmut, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Becker*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hameln

- Becker*, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal  
*Beckerath*, Hans-Jochem von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen  
*Beckmann*, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn  
*Beisel*, Wilhelm, Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe  
*Beiser*, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck  
*Belke*, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Bellstedt*, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Bepler*, Jutta, Richterin am Finanzgericht, Bonn  
*Berdesinski*, Stephan, Rechtsanwalt, Wiesloch  
*Bergkemper*, Winfried, Dr., Richter am Finanzgericht, Erwitte  
*Bergmann*, Horst, Mag. rer. soc. oec., Steuerberater, Wien  
*Berna*, Pierre, Dr., Rechtsanwalt, Luxemburg  
*Berthold*, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin  
*Berwanger*, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal  
*Beul*, Carsten René, Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied  
*Beul*, Herbert, Steuerberater, Neuwied  
*Bicanski*, Vlado, Dr. jur., Professor, Dozent, Münster  
*Bibr*, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb  
*Bilsdorfer*, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken  
*Binninger*, Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Konstanz  
*Birk*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster  
*Birkenfeld*, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Birkhan*, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Berlin  
*Bister*, Ottfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Blaurock*, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen  
*Bleier*, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der ÖMV-AG, Wien  
*Blumers*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart  
*Bock*, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld  
*Bohnert*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Bonn*, Rudolf H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf  
*Bonow*, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Notar, Jever  
*Boom*, Hermann van den, Dr., Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bad Berleburg  
*Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Borggräfe*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main  
*Borgmann*, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent und Lehrbeauftragter, Kassel

- Borst*, Guenther, Regierungsrat, Esslingen  
*Bowitz*, Hans-Hermann, Dr., Bonn  
*Brandenberg*, Hermann Bernwart, Ministerialrat, Düsseldorf  
*Brandis*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss  
*Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Starnberg  
*Braun*, Rainer, Dr., Richter am Finanzgericht, Hennef  
*Braunschweig*, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg  
*Brenn*, Klaus, Rechtsanwalt, Nördlingen  
*Briem*, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Hamburg  
*Brinkmann*, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen  
*Buchholz*, Albert, C. H. Beck Verlag, München  
*Buciek*, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin  
*Büllesbach*, Ruth, Dr., Steuerjuristin der BASF AG, Ludwigshafen  
*Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd  
*Buhmann*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dresden  
*Bund der Steuerzahler*, Wiesbaden  
*Bundesrechtsanwaltskammer*, Gellner, Elmar, Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer, Bonn  
*Bundessteuerberaterkammer*, Schulz, Katrin, Hauptgeschäftsführerin, Bonn  
*Burchardi*, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht i. R., Pinneberg  
*Burke*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin  
*Burkhard*, Jörg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden  
*Burmester*, Gabriele, Dr., Universitäts-Professorin, Trier  
*Busch*, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln  
*Buss*, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen  
*Callsen*, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln  
*Campen*, Karin, Rechtsanwältin, Schwalmtal  
*Cegielka*, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen  
*Chrysanth-Piltz*, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter  
*Claßen*, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld  
*Claßen*, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld  
*Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Clemm*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München

- Columbus*, Helmut, Steuerberater, Handorf  
*Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum  
*Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen  
*Crezelius*, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg
- Dabitz*, Axel H., Richter, Köln  
*Dahm*, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach  
*Dahm*, Joachim, Rechtsanwalt, Köln  
*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover  
*Dannecker*, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth  
*Danzer*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund  
*Daumke*, Michael, Senatsrat, Berlin  
*Degenhard*, Tilman, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Pforzheim  
*Dehler*, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Coburg  
*Dehmer*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg  
*Dehnen*, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Denkl*, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf  
*Denzer*, Michael, Dozent, Edenkoben  
*Detsaridis*, Christos, Rechtsanwalt, Wissenschaftlicher Assistent, Alex/polis  
*Deubner*, Peter, Dr., Verleger, Köln  
*Deuschle*, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Dautphetal  
*Deutscher Bundestag*, Bonn  
*Deutscher Industrie- und Handelstag*, Bonn  
*Deutscher Steuerberaterverband e. V.*, Pestke, Axel, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Deutsche Steuergewerkschaft*, Bonn  
*Diestel*, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Dietz*, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn  
*Dittrich*, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf  
*Dobroschke*, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Grünwald  
*Doehlert*, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Doetschmann*, Martin, Regierungsdirektor, Mainz-Kostheim  
*Dörrfuß*, Peter C., Rechtsanwalt, Waiblingen  
*Dohmen*, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach  
*Doralt*, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Dostmann*, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Draxl*, Otto, Dr., Beid. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien  
*Drenseck*, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Dreßler*, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg

*Düll*, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand,  
Nördlingen

*Dumler*, Georg, Dr., Professor, FH der Wirtschaft Paderborn, Marburg

*Durchlaub*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf

*Dziadkowski*, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, München

*Ebbert*, Norbert, Assessor, Bad Wildungen

*Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover

*Ebling*, Klaus, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

*Eckert*, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich

*Eckert*, Ralf, Rechtsanwalt, Karlsruhe

*Eckhoff*, Rolf, Dr., Wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht,  
Münster

*Edeler*, Reinhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Bornheim

*Eger*, Othmar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Obern-  
dorf am Neckar

*Egger*, Josef, Leitender Regierungsdirektor i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Münster

*Eggesiecker*, Fritz, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erststadt-Liblar

*Ehmcke*, Torsten, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Finanzgericht  
Münster, Münster

*Ehrnsperger*, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Ber-  
lin

*Eichhorn*, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Düsseldorf

*Eichhorn*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Kempen

*Eisch*, Klaus, Rechtsanwalt, Fürth

*Eiselsberg*, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien

*Engelkamp*, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn

*Engert*, Eckart, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Mem-  
mingen

*Erfmeyer*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund

*Erhard*, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn

*Erhard*, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn

*Esser*, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf

*Eulerich*, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Braunschweig

*Evers*, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda

*Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen

*Falter*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, München

*Faust*, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln

*Feddersen*, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main

- Federmann*, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh  
*Felix*, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Fester*, Hartmut, Ing.-Ökonom, Zeitz  
*Fiedler*, Stefan, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Berlin  
*Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld  
*Fischer*, Gunter, Dipl.-Volkswirt, Steuerfachassistent, Heidelberg  
*Fischer*, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen  
*Fischer*, Karl-Dieter, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln  
*Fischer*, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen  
*Fischer*, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Fischer-Zernin*, Justus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Flämig*, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt  
*Flockermann*, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor a. D., Bad Honnef  
*Forst*, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel  
*Förster*, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Referentin, Bonn  
*Förster*, Martin, Ministerialrat, Bornheim  
*Förster*, Wolfgang, DDr., Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Wiesbaden  
*Francksen*, Meent W., Dr., Dozent, Düsseldorf  
*Franke*, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Ellwangen  
*Franken*, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf  
*Franzen*, Sönke, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Freihalter*, Gerd U., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München  
*Freitag*, Jens, Frankfurt/Main  
*Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach  
*Frick*, Gisela, Dr., Professor, MdB, Stuttgart  
*Frick*, Jörg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart  
*Friedrich*, Günther, Dr., jur., Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau  
*Friedrich*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim  
*Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Wien  
*Fritz*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen  
*Frommberz*, Lutz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bremen  
*Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Buchholz  
*Fumi*, Horst-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn



- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Beideter Wirtschaftsprüfer, Wien
- Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beideter Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
- Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg
- Geeb*, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
- Gebweiler*, Wolfgang, Notariatsassessor, Pfdelbach-Mittelsteinbach
- Geimer*, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem
- Geist*, Günther, Dr., Richter am Bundesfinanzhof i. R., Gauting
- Geppart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande
- Gerber*, Carl, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Heidelberg
- Geserich*, Stephan, Wissenschaftlicher Assistent, Karlsruhe
- Gieron*, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Giesberts*, Franz J., Dr., Ministerialrat i. R., Köln
- Gimmler*, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
- Glauflügel*, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen
- Glenk*, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Gocke*, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
- Göddecke*, Hartmut, Rechtsanwalt, Siegburg
- Gödden*, Hermann, Regierungsdirektor, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
- Gölz*, Udo, Rechtsanwalt, Stuttgart
- Görlich*, Wolfgang, Dr., Universitätsassistent, Berlin
- Gosch*, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg
- Goutier*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Grabau*, Fritz-René, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
- Gräfe*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
- Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Linz, Österreich
- Gramatke*, Hans-Joachim, Regierungsdirektor, Berlin
- Gramulla*, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
- Grieger*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rostock
- Grimme*, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
- Groh*, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Groll*, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Großmann*, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart
- Grube*, Georg, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Grünberg*, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
- Grundmann*, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach

- Grüttner*, Andreas, Regierungsrat z. A., Finanzamt Pasewalk, Neubrandenburg  
*Grützner*, Carola, Assistentin, Frechen
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Honnef  
*Haarmann*, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main  
*Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum  
*Hach*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig  
*Häyer*, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Coburg  
*Haese*, Achim, Unternehmens- und Wirtschaftsberater, Bad Nauheim  
*Hahn*, Gabriele, Ministerialrätin, Bundesministerium der Finanzen, Bonn  
*Hahn*, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover  
*Hahn*, Hartmut, Dr., Regierungsdirektor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Erfurt  
*Hammerstein*, Rolf Hartmann, Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Hanikel*, Andreas, Finanzbeamter, Meerbusch-Oskerath  
*Hardtke*, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*Harenberg*, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Barsinghausen  
*Harms*, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Harms*, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe  
*Harnischfeger*, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main  
*Harrer*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach  
*Hartig*, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus  
*Hecht*, Bettina, Rechtsanwältin, Potsdam  
*Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Heger*, Heinz-Josef, Rechtsanwalt, Harxheim  
*Heichen-Kunze*, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin  
*Heilmaier*, Eberhard, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld  
*Heinze*, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Frankfurt/Main  
*Heiss*, Franz-Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München  
*Helmert*, Friedrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster  
*Hemmelrath*, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing  
*Hendricks*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster  
*Henkel*, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

- Henniger*, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
- Herbert*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
- Herrmann*, Rolf, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
- Hesse*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Essen
- Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
- Heuer*, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
- Hey*, Johanna, Dr., Referendarin, Köln
- Heydt*, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Tervuren b. Brüssel
- Heyll*, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
- Hidien*, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster
- Hieber*, Rudolf, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Pliezhausen
- Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
- Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
- Hönig*, Gilbert, Steuerberater, Leipzig
- Hoffmann*, Wolf-Dieter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Freiburg i. Breisgau
- Hoffmann-Fölkersamb*, Peter, Dr., Abteilungsdirektor Finanzabteilung, Kronshagen
- Hofmann*, Gerda, Regierungsrätin z. A., Leipzig
- Hofmann*, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Hofmeister*, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hofner*, Andreas, Regierungsrat, Augsburg
- Hohrmann*, Friedrich A., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hollerbaum*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
- Holzhey*, Christian, Finanzbeamter, Leipzig
- Hoppen*, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
- Horlemann*, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
- Horn*, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
- Horschitz*, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
- Huchatz*, Wolfgang, Dr., Professor an der Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen, Münster
- Hübner*, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Hufen-Batzke*, Birgit, Regierungsrätin, Krefeld
- Hufnagel*, Erich, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Eppelheim
- Hundt-Eßwein*, Hans U., Regierungsdirektor im BMF, Rösrath
- Husmann*, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim
- Jacobi*, Matthias, Oberregierungsrat, Stuttgart
- Jacobi*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
- Jähnike*, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg

- Jakobs*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg  
*Jansen*, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen  
*Jessen*, Uwe, Dr., Berlin  
*Joecks*, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, Greifswald  
*Johann A. Benkister GmbH*, Ludwigshafen  
*Johannemann*, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster  
*Jonas*, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen  
*Jungmann*, Dieter, Rechtsanwalt, Köln
- Käferle*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach  
*Kahrs*, Hermann, Steuerberater, Hamburg  
*Kaiser*, Thomas, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, March  
*Kaiser-Plessow*, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln  
*Kalb*, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen  
*Kaneko*, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio  
*Kannengießer*, Christoph, Rechtsanwalt, Bonn  
*Kanzler*, Hans-Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Garbsen  
*Kaufmann*, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, München  
*Kaufmann*, Martin, Finanzbeamter (höh. Dienst), Paderborn  
*Kauffmann*, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg  
*Kempermann*, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn  
*Kempf*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg  
*Kemsat*, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg  
*Keppert*, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien  
*Keßler*, Rüdiger, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Keymer*, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar  
*Kieschke*, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin  
*Killius*, Jürgen, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Kimura*, Konosuke, Dr., Professor, Keio University, Faculty of Law, Tokio  
*Kirchhof*, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg  
*Kirchhoff*, Burkhard, Dr. jur., Rechtsanwalt, Weilburg/Lahn  
*Klauser*, Werner, Richter am Finanzgericht, Ettlingen  
*Kleeberg*, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Gräfelfing  
*Klein*, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Klein*, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch-Gladbach  
*Klein*, Martin, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main

- Klein-Blenkers*, Friedrich, Dr., Professor, FH Hildesheim, Köln  
*Klenk*, Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Kloubert*, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen  
*Kloyer*, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Klotz*, Simone, Richterin am Finanzgericht, Leipzig  
*Knepper*, Karl Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuried  
*Knieper*, Kunibert E., Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr  
*Knievel*, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn  
*Koch*, Hanns-Reimer, Dr. jur., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt  
*Koch*, Hellmut-Erhard, Regierungsdirektor, Berlin  
*Koch*, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin  
*König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur  
*König*, Ansgar, Abteilungsdirektor, Chemnitz  
*Köntopp*, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster  
*Kohler*, Richard, Ministerialrat, Meckenheim  
*Kohlmann*, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Köstler*, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg  
*Korbmacher*, Birgitt, Regierungsrätin, Berlin  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Koschmieder*, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden  
*Koth*, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich  
*Kotschnigg*, Michael, Dr., Steuerberater der KPMG, Wien  
*KPMG Austria*, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien  
*Kraft*, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel  
*Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat Bundesfinanzakademie, Dozent, Rechtsbeistand, Siegburg  
*Kraus*, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm  
*Krauß*, Béla, Regierungsrat, Dozent an der Fachhochschule, Berlin  
*Krauß*, Rolf Karl, Ministerialrat, Neumünster  
*Kreile*, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Generaldirektor der GEMA, München  
*Kreppel*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Kroppen*, Heinz-Klaus, Dr., LL. M., Prokurist, Meerbusch  
*Krug*, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main  
*Kruse*, Anne, Regierungsrätin z. A., FA Neubrandenburg, Neubrandenburg  
*Kruse*, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg  
*Kubsch*, Rainer, Assessor, Wiesbaden  
*Küffner*, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Landshut  
*Küntzel*, Wolfram, Dr., Rechtsanwalt, Kaarst  
*Kullen*, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, L.-E./Oberaichen

- Kulmsee*, Lothar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
- Kulmsee*, Verena, Langenfeld
- Kunz*, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Kupsch*, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
- Kussmann*, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
- Lakies*, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg
- Lambrecht*, Claus, Dr., LL. M., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus
- Lammerding*, Jo, Dr., Professor an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
- Lang*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach
- Lang*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
- Lange*, Hans-Friedrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
- Langel*, Kai, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Bergisch Gladbach
- Langensiepen*, Jerome, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wuppertal
- Laube*, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
- Laudan*, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
- Laule*, Gerhard, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt/Main
- Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel
- Lechner*, Eduard, Dr. Dr., Professor, Steuerberater, Dozent, Wien
- Lehner*, Moris M., Dr., Professor, Berlin
- Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
- Leibner*, Wolfgang, Dr., M. R. F., Rechtsanwalt, Langenhagen
- Leiss*, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
- Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln
- Lieber*, Bettina, Dipl.-Finanzwirtin, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Hilden
- Lieser*, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln
- Lindberg*, Klaus, Professor, Regierungsdirektor, Hamburg
- Lingemann*, Wolfgang, Dr., Köln
- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
- Lishaut*, Ingo van, Ministerialbeamter FM NRW, Krefeld
- List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
- Löhning*, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin
- Lobhaus*, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn
- Lobhaus*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Worbis
- Lohse*, Gabriele, Regierungsdirektorin, Berlin
- Lohse*, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
- Longin*, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart

*Loock*, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel

*Loos*, Gerold, Dr. jur., Dr. oec. publ., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch-Gladbach

*Loose*, Matthias, Dr., Richter am Landgericht, Bochum

*Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln

*Loritz*, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg

*Lüdicke*, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf

*Lüdicke*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

*Lyding*, Jürgen, LtRD, Vorsteher des Finanzamtes, Seeheim-Jugenheim

*Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf

*Malzkorn*, Christoph, Rechtsanwalt, Bochum

*Manfreda*, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien

*Manteuffel*, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf

*Martens*, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin

*Marx*, Franz Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Netphen

*Maßbaum*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

*Masset*, Elmar, Steuerberater, Lörrach

*Matyssek*, Karl-Heinz, Direktor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Elsdorf

*Maurer*, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart

*Mayer*, Claudia, Regierungsrätin z. A., Bad Neustadt

*Medert*, Heiko K., Rechtsanwalt, Leiter der Abt. Steuern der GDV, Bonn

*Meier*, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.

*Meierkord*, Sabine, Juristin beim Finanzamt, Würzburg

*Meilicke*, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn

*Meincke*, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bergisch Gladbach

*Mellinghoff*, Rudolf, Richter am Bundesfinanzhof, München

*Menck*, Thomas, Ministerialrat, Bonn

*Menze*, Heinrich Franz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalmbach/Taunus

*Merkenich*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf

*Metzner*, Bernd, Regierungsdirektor Bundesministerium der Finanzen, Bonn

*Meurer*, Ingetraut, Regierungsdirektorin, St. Augustin

*Meyding*, Dietrich, Dr., Oberfinanzpräsident i. R., Karlsruhe

*Michalek*, Ditmar, Richter am Landgericht, Rüsselsheim

*Mielke*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen

*Misera*, Hans-Ulrich, Referent im Bundesfinanzministerium, Meckenheim

*Möhrle*, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg

- Mönius*, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim  
*Mösbauer*, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg  
*Mössner*, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Wallenhorst  
*Mohr*, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg  
*Mohr*, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main  
*Montag*, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Abteilungsdirektor der VEBA AG, Erftstadt  
*Monz*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin  
*Morgenthaler*, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen  
*Müffelmann*, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen  
*Müller*, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf  
*Müller*, Hansjörg, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Gelsenkirchen  
*Müller*, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart  
*Müller*, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg  
*Müller*, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren  
*Müller*, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main  
*Müller*, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop  
*Müller*, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen  
*Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Direktor im Corporate-Center der Hoechst AG, Frankfurt/Main  
*Müller-Eiselt*, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Buchloe  
*Müller-Franken*, Sebastian, Dr., Passau  
*Müller-Machens*, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn  
*Müller-Peddinghaus*, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Duisburg  
*Müller-Seils*, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln  
*Müller-von Münchow*, Michael A., Dipl.-Finanzwirt, Notarassessor, Bayreuth  
*C. F. Müller Verlag*, Heidelberg  
*Munde*, Karl H., Rechtsanwalt, Notar, Soest  
*Mußgnug*, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Naerger*, Günther, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Salzkotten  
*Nebermann*, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Soest  
*Neuhof*, Manfred, Notar, Düsseldorf  
*Neumann*, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen  
*Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle  
*Neumann*, Steffen, Dr., Ministerialrat, Essen



*Nickel*, Jörg Rainer, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln  
*Niemeier*, Gerhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Vorsteher des  
Finanzamtes, Coesfeld  
*Niemeyer*, Gisela, Dr., Richterin des Bundesverfassungsgerichts a. D., Bonn  
*Nottelmann*, Edgar, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Siegburg  
*Novacek*, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich

*Oehler*, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim  
*Oertel*, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, Bad Kissingen  
*Offerhaus*, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Oppermann*, Robert, Ministerialrat Ministerium der Finanzen, Stahnsdorf  
*Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn  
*Orth*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rocken-  
berg  
*Osterloh*, Lerne, Dr., Universitätsprofessorin, Frankfurt/Main  
*Ostwestfälische Revisions- und Treuhand GmbH*, Bielefeld  
*Oswald*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen  
*Otto*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buch-  
prüfer, Nürnberg

*Pache*, Sven, Dr., Regierungsrat, Erlensee  
*Papenheim*, Marc-Oliver, München  
*Peetz*, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Köln  
*Perske*, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin,  
Frankfurt/Main  
*Peter*, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen  
*Peter*, Kersten, Steuerberaterin, Löhne  
*Peusquens*, Herbert, Dr., Professor, Steuerberater, Rösrath  
*Pezzer*, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Pfeiffer*, Thomas, Dr., Präsident des Verfassungsgerichtshofs, Leipzig  
*Pfitzenmayer*, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,  
Berlin  
*Pfitzner*, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven  
*Pfluger*, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe  
*Pfluger*, Katja, jur. Assistentin, Karlsruhe  
*Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-  
Oedekoven  
*Pich*, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten  
*Pickelmann*, Peter, Dipl.-Finanzwirt, Erlangen

*Piltz*, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter  
*Plate*, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg  
*Plehwe*, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Pohl*, Dirk, Dipl.-Finanzwirt, Wiss. Mitarbeiter, Bonn  
*Pollmann*, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr  
*Pommerin*, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Pott*, Hans-Michael, Dr., Assessor, Köln  
*Preißer*, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal  
*Prell*, jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Fürth  
*Probst*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn  
*Prusko*, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden  
*Puhl*, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg  
*Pump*, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster

*Quabeck*, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn

*Raber*, Hans Georg, Dr., Rechtsanwalt, Referent für Steuerpolitik, Dormagen  
*Radusch*, Jenny, Dr., Steuerberaterin, Berlin  
*Ränsch*, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt  
*Rätke*, Bernd, Dipl.-Finanzwirt, Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Rätz*, Hans, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Schwäbisch Hall  
*Ramackers*, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath  
*Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen  
*Rasenack*, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Rathert*, Wilfried, Ludwigshafen  
*Raufer*, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach im Breisgau  
*Raupach*, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Rausser*, Karl Theodor, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Germering  
*Rechenberg*, Wolf-Georg, Freiherr von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Redecker*, Winfried, Dipl. Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wetzlar  
*Reiche*, Klaus, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedberg  
*Reif*, Arne, Rechtsanwalt, München  
*Reim*, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster  
*Reiß*, Wolfram, Dr., Universitätsprofessor, Darmstadt  
*Rendels*, Heinz J., Ministerialdirektor, Bundesministerium der Finanzen, Bonn

- Reschke*, Uwe-Karsten, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
- Resing*, Klaus, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Reuß*, Joachim, Dipl.-Kaufmann, Richter am Finanzgericht, Solingen
- Reuter*, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn
- Richner*, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Bubikon, Schweiz
- Richter*, Wolfgang, Regierungsrat, Mainz
- Riechmann*, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
- Rief*, Roland, Dr., Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Wien
- Rieker*, Klaus J., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Heppenheim-Oberlauden
- Rijks Universiteit Leiden*, Vakgroep Belastingrechtelijke Vakken, Derks, Reginald A., mr., Leiden
- Ritter*, Wolfgang, Professor, iur., Frankenthal/Pfalz
- Rodemann*, Hans-Jürgen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
- Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH*, Mannheim
- Roeder*, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen
- Röhl*, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
- Rohmann*, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Roller*, Alfred, Dr. rer. pol., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
- Roth*, A., Dr., Direktor der Deere & Company European Office, Mannheim
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudolph*, Günther, Ministerialrat, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rüßmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., Dr. rer. pol., Steuerberater, Basel
- Sagasser*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
- Saldern*, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld
- Sanden*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
- Sander-Hellwig*, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin
- Sander*, Theo, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Castrop-Rauxel

- Sarrazin*, Viktor, Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Bonn  
*Sauer*, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin  
*Sauerwald*, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach  
*Schäfer*, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Schaetze*, Roderich, Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Schätzlein*, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss  
*Scharfe*, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen  
*Schaumburg*, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn  
*Schaumburg*, Heide, Dr., Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Bonn  
*Scheel*, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Dortmund  
*Scheidle*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg  
*Schellmann*, Gottfried, Mag., Steuerberater, Mödling, Österreich  
*Schiffer*, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Schilli-Frank*, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen  
*Schitag Ernst & Joung*, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart  
*Schlaghecke*, Bernhard Stephan, Bееck  
*Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen  
*Schlütter*, Egon, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Schmid*, Jakob, Oberregierungsrat, Dannenfels  
*Schmidt*, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn  
*Schmidt*, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Baldham  
*Schmidt-Troje*, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln  
*Schmitt*, Hans Günther, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Lautertal-Gandernheim  
*Schmitz*, Christoph, Regierungsdirektor, Mönchengladbach  
*Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen  
*Schneider*, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg  
*Schneider*, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim  
*Schobert*, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn  
*Schöck*, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth  
*Schön*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Bonn  
*Schönberg*, Rüdiger, Freiherr von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen  
*Schönwandt*, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg  
*Scholsem*, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne, Belgien

- Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin  
*Scholz*, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen  
*Schreven*, Bernhard, Dr. jur., Steuerberater, Aachen  
*Schröder*, Detlef, Präsident des Finanzgerichts, Brambach  
*Schüller*, Alfred, Regierungsdirektor, FH für Verwaltung, Berlin  
*Schüler-Waldheim*, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beedeter Buchprüfer, Wien  
*Schütz*, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim  
*Schütze*, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin  
*Schulteis*, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen  
*Schultz*, Florian, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt/Main  
*Schulz-Kühne*, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar  
*Schulze*, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen  
*Schumacher*, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn  
*Schumacher*, Hans-Jürgen, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster  
*Schumacher*, Jörg, Rechtsanwalt, Berlin  
*Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn  
*Schwakenberg*, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gräfelfing  
*Schwarz*, Bernhard, Dr., Oberfinanzpräsident, Rostock  
*Schwarz*, Hansjürgen, Präsident des Finanzgerichts, Illingen  
*Schwarz*, Jörg, Regierungsrat, Kassel  
*Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thyssengas GmbH, Duisburg  
*Schweiss*, Karel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München  
*Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Seeger*, Siegbert, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Hannover  
*Seer*, Roman, Dr., Professor, Wuppertal  
*Seest*, Jan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München  
*Seibel*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel  
*Seibold*, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Seidel*, Jens Peter, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin  
*Seitz*, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien  
*Sieber*, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Korntal-Münchingen  
*Siegel*, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Siegel*, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Sieker*, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin  
*Sieling*, Arndt Eugen, Rechtsanwalt, Düsseldorf

- Siska*, Werner, Dr., Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, Wiener Neustadt  
*Slawik*, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt  
*Söffing*, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Taufkirchen
- Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau  
*Sommer*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart  
*Sommer*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München  
*Soz. Hengeler, Müller, Weitzel, Wirtz*, Frankfurt/Main  
*Speckamp*, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen  
*Spiegelberger*, Sebastian, Dr., Notar, Rosenheim  
*Spies*, Stephan, Regierungsrat z. A., Sassenberg  
*Spindler*, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, Pullach  
*Stadie*, Holger, Dr., Universitätsprofessor, Leipzig  
*Stadlbofer-Wissinger*, Angelika, Dr., Köln  
*Stahl-Sura*, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster  
*Stakemann*, Hartwig, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Burgwedel  
*Stapperfend*, Thomas, Dr., Richter, Cottbus  
*Starke*, Wolfram, Lektor, Siegen  
*Stecher*, Norman, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fürth  
*Steinborn*, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Krefeld  
*Steinert*, Maria, Rechtsanwältin, Köln  
*Steinhauff*, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Steuck*, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld  
*Stockmann*, Frank, Wissenschaftlicher Assistent, München  
*Stoll*, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Stollfuß*, Wolfgang, Verleger, Bonn  
*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau  
*Stolze*, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdetten  
*Streck*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Streit*, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln  
*Ströfer*, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim  
*Strohner*, Klaus, Rechtsanwalt, Köln  
*Strunk*, Roy, Oberregierungsrat, Freiburg  
*Studt*, Stefan, Regierungsrat, Großenwiehe  
*Stümpel*, Horst, Leitender Regierungsdirektor, Dortmund  
*Stuhldreier*, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen  
*Sturges*, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg  
*Sturm*, Wolfgang, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bad Salzuflen  
*Süchting*, Hans-Peter, Finanzpräsident a. D., Kiel  
*Sunder-Plassmann*, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

- Takacs*, Peter, Mag. Dr., Steuerpolitischer Referent, Bundesministerium für Finanzen, Wien
- Tanski*, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Professor, Berlin
- Tanzer*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
- Targan*, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
- Taucher*, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Graz
- Temming*, Johannes, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hagen
- Thebrath*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Schalksmühle
- Theil*, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
- Theisen*, Manuel René, Dr. Dr., Universitätsprofessor, Mannheim
- Thiel*, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
- Thiele*, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster
- Thumfart*, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
- Tiedchen*, Susanne, Dr., Berlin
- Torggler*, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
- Traxel*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Leipzig
- Trommler*, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
- Trzaskalik*, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
- Ufer*, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
- Venzmer*, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, München
- Viskopf*, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Völker*, Dietmar, Rechtsanwalt, München
- Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
- Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Lund, Schweden
- Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
- Vogelgesang*, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
- Volb*, Helmut, Lehrbeauftragter der FH für Verwaltung, Berlin
- Voss*, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
- Vosseberg*, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Wacker*, Roland, Dr., Regierungsdirektor im Finanzministerium, Stuttgart
- Wagner*, Klaus Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld

- Wagner*, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart  
*Wallenstätter*, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Höchberg  
*Wallmeyer*, Johannes, Rechtsreferendar, Dortmund  
*Walter*, Otto L., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Senior Consul, New York  
*Walz*, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg  
*Walzer*, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin  
*Warm*, Martin J., Assessor, Schlangen  
*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Wassermeyer*, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin  
*Waterkamp-Faupel*, Afra, Dr., Richterin auf Probe, Finanzgericht, Magdeburg  
*Watermeyer*, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen  
*Weber*, Dorothea, Rechtsanwältin im Finanzamt, Neustadt/Weinstraße  
*Weber*, Gero, Präsident der Oberfinanzdirektion, Chemnitz  
*Weber*, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld  
*Weber*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel  
*Weber-Grellet*, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Münster  
*Weckerle*, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen  
*Wedelstädt*, Alexander von, Abteilungsdirektor, Mülheim/Ruhr  
*Weerth*, Jan de, Rechtsanwalt, Berlin  
*Wegner*, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Weide*, Kurt, Mag., Dr., Hofrat, Innsbruck  
*Weinacht*, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen  
*Weingarten*, Erwin, Richter am Finanzgericht, Köln  
*Wellmann*, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide  
*Wendt*, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken  
*Wenmakers*, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf  
*Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers  
*Westermann*, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal  
*Wichmann*, Michael, Regierungsdirektor, BMF, Bonn  
*Widmann*, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Widmann*, Werner, Leitender Ministerialrat, Mainz-Kastel  
*Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Grünwald  
*Wieland*, Joachim, Dr., LL. M., Universitätsprofessor, Bielefeld  
*Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn  
*Wismeth*, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl



- Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/ Ruhr  
*Winter*, Hans, Mag., Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftstreu-  
händer, Graz  
*Winters*, Karl-Peter, Verleger, Köln  
*Wirtz*, Otto, Bornheim  
*Wittmann*, Rolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*Wölfinger*, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v.d.  
Höhe  
*Woerner*, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Mün-  
chen  
*Woblschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bre-  
men  
*Wolff*, Eberhard, Dr. jur., Abteilungsdirektor, Köln  
*Wolff-Diepenbrock*, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Wolffgang*, Hans-Michael, Dr., Professor, Münster  
*Wollschläger*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-  
recht, Abteilungsdirektor, Köln  
*Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Wolter*, Jacques, Rechtsanwalt, Luxemburg  
*Wosnitza*, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Magdeburg  
*Wüst*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater,  
Köln  
*Wurm*, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar,  
Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien  
*Zanzinger*, Dieter, Regierungsrat z. A., München  
*Zei*, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand  
*Zeifang*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg  
*ZVEI Zentralverband der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V.*,  
Thumbs, Werner, Dipl.-Kaufmann, Frankfurt/Main  
*Zeischwitz*, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen  
*Ziegenhagen*, Andreas, Rechtsreferendar, Berlin  
*Ziegler*, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln  
*Zimmermann*, Thomas, Steuerberater, Koblenz  
*Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg  
*Zorn*, Nikolaus, Dr., Universitätsdozent, Hofrat, Mieders, Österreich  
*Zweyer*, Heinz, Regierungsrat, Karlsruhe



## Sachregister

- Abtretung Gewinnanteilsansprüche 296 f., 333
- Aktivierung auf Beteiligungskonto
  - Deutsche Bank und „Schneider“-Verluste 169
  - Vermeidung doppelter Verluste 166, 168 f.
- Andere Ausschüttung, verdeckte Gewinnausschüttung 206
- Angemessenheitsprüfung, verdeckte Gewinnausschüttung 234
- Anrechnung
  - ausländische Körperschaftsteuer (s. dort)
  - Erfassung der Einnahmen 307 f., 333
  - negative 80
- Anrechnungsberechtigung, beschränkte Steuerpflicht 75
- Anrechnungsverfahren
  - Anteilsveräußerung 81
  - Ausländereffekt - Vermeidung 27
  - Beseitigung der Doppelbelastung 15, 25, 59, 318
  - betragsmäßige Kongruenz 34
  - Diskriminierung wegen Staatsangehörigkeit 51
  - Einmalbesteuerung 16, 25, 59 f., 318
  - Europatauglichkeit 50
  - geschlossenes System 22
  - gespaltener Körperschaftsteuersatz 24
  - grenzüberschreitend 74
  - Harmonisierung 74
  - internationale rechtliche Probleme 48
  - Kapitalauskehrungstatbestände 47, 320
  - Kapitalverkehr, freier 53, 320
  - Kritik 57
  - Nachbelastung 42
  - Nichtanrechnungsberechtigter 45
  - objektive Steuerpflicht des Empfängers 46
  - Rechtsformneutralität 25
  - sachliche Kongruenz 34
  - steuerfreie ausländische Einkünfte 49
  - Steuerpflicht des Ausschüttungsempfängers 44
  - Struktur 22
  - thesaurierte Gewinne 26
  - verdeckte Gewinnausschüttung 206 f., 217, 245 ff.
  - Vereinfachung 42
  - Vollentlastung 23
  - Vorauszahlung Einkommensteuerschuld 16, 72, 318, 322
  - zeitliche Kongruenz 34
  - Zweistufigkeit 30
- Anschaffungskosten
  - Beteiligung 158 f., 161, 165
  - EG-Richtlinien 162
  - Gewinnabführungsvertrag, mißlungener 163
  - nachträgliche 160 ff.
  - Sacheinlage 185 f.
  - Verzicht auf wertlose Forderung 163 f.
- Anteilsabtretung
  - Gesellschaftereinkünfte 295 f., 310 ff., 315 f.
  - Gewinnverteilungsbeschluß 296, 310 ff., 315 f.
  - verdeckte Gewinnausschüttung 312 f.

- Anteilsrotation, Mißbrauch 296 f., 333
- Anteilsveräußerung, Anrechnungsverfahren 81
  - Einmalbelastung 61
- Äquivalenzprinzip, Rechtfertigungsgrund für Körperschaftsteuer 14
- Aufgeld, Einlagen 145
- Aufsichtsratsvergütung 273 ff.
- Ausländereffekt-Vermeidung, Anrechnungsverfahren 27
- Ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz 83
  - Anrechnungsverfahren 84, 323
  - Anteilsveräußerung 84, 87, 323
  - Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 KStG 92, 97 ff.
  - Buchführung nach HGB 84, 87, 92, 98 f., 323
  - Definition der Kapitalgesellschaft 85
  - Einkünfte aus Kapitalvermögen 84, 87, 323
  - Finanzverwaltungsauffassung 96
  - Gesellschaft gem. § 8b Abs. 2–6 KStG 88
  - Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsreform 93
  - Gliederungsrecht 94
  - Gründungstheorie 90
  - Kapitalgesellschaft gem. § 26 Abs. 2 und 5 KStG 88
  - Körperschaftsteuersatz 84
  - Maßgeblichkeitsgrundsatz 94
  - Rechtsvergleich 86
  - Sitztheorie 90
  - Sitzverlegung, Liquidationsbeschluß 91
  - Venezuela-Entscheidung 86, 89
  - verwendbares Eigenkapital 84, 88, 323
- Ausländische Körperschaftsteuer
  - Anrechnung 64
  - Anrechnung durch Sitzstaat des Anteilseigners 67
  - Anrechnung durch Sitzstaat der Kapitalgesellschaft 67
  - Anrechnungsmethode 64
  - Durchleitung 67
  - Freistellungsmethode 64
  - Freier Kapitalverkehr 67
  - Niederlassungsfreiheit 67
  - Steuerpflicht 2
  - Sparspargestaltungen 68
- Auslandsgewinne, ausgeschüttete, Gesellschaftereinkünfte 293 f.
- Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung
  - Dividendenstripping über Börse 63
  - Erwerb vom Nichtanrechnungsberechtigten 62
  - Verbot (§ 50c EStG) 62
- Ausschüttungsbedingte Wertminderung 60 f., 78 f., 322
- Ausschüttungsbelastung 59
  - Guthabenmodell 36, 42
  - Kapitalertragsteuer, Verhältnis zur – 29
  - Rechtsnatur 28
  - Vorbelastung, Ermittlung 35, 319
- Beschränkte Steuerpflicht
  - Anrechnungsberechtigung 75
  - Gesellschaftereinkünfte 293
- Besserungsabrede, Forderungsverzicht 192
- Beteiligung
  - Verdoppelung eines Gebildes 153, 328

- Betriebsaufspaltung, Sacheinlage
  - 187
  - Aktivierung der Einlagen 172 ff.
  - Anschaffungskosten 158 f., 161, 165
  - Bewertungsgrößen 158
  - ergebnismäßige Vervielfältigung 154, 156
  - Herstellungskosten 158 f., 165
  - Konsolidierung 154
  - Sacheinlage 187
  - Verdoppelung stiller Reserven 156 f.
  - Verlustausgleichsverpflichtung 157
  - Vervielfältigungseffekt 154 f.
- Bilanz, verdeckte Gewinnausschüttung 211 f.
- Bindung an Körperschaftsteuerbescheid, Gesellschaftereinkünfte 305
- Bosch-Stiftung 108
- Buchwertfortführung, Sacheinlage 190
- Bürgschaftsbanken 114
- Dienstleistungen, Einlagen 145
- Doppelbelastung
  - Beseitigung 15, 25, 59, 318, 322
  - Durchgriff 11
  - KStG 1977, Gesetzesbegründung 12, 318
  - *petitio principii* 10, 317
  - zivilrechtliche Selbständigkeit 11
- Einkommen
  - Körperschaftsteuer 7
  - Lebensunterhalt 8
  - Leistungsfähigkeit 7
  - Reinvermögenszugang 8
- Einkommensbegriff
  - Körperschaften 208
  - Leistungsfähigkeit 208
- Einkommensverwendung
  - Genussrechte 209
  - Kapitalherabsetzung 209
  - Körperschaften 208 f.
  - Liquidation 209
  - nichtabziehbare Ausgaben 208
  - offene Gewinnausschüttung 209
  - offene Rücklagen 208 f.
  - Rücklagen durch verdeckte Gewinnausschüttung 209
  - Übertragungen auf Anteilseigner 208
  - verdeckte Gewinnausschüttung 209, 214, 216
- Einkünfte des Gesellschafters 285
- Einlagen
  - Aktivierung auf Beteiligungskonto 172 ff.
  - Aufgeld 145
  - außerhalb Nachschußverpflichtung 145
  - außerhalb Stammkapitalverpflichtung 145, 326
  - Dienstleistungen 145
  - Forderung gegen Gesellschaft, Erlöschen 147, 327
  - Gesellschafter, Bilanzierung 152 f.
  - gezeichnetes Kapital 144, 326
  - Kapitalgesellschaft 177 f.
  - Körperschaftsteuer 177 f.
  - Nutzungsmöglichkeiten 145
  - offene 146
  - Überbewertung 146, 148
  - verdeckte 146
  - wertlose Forderung gegen Gesellschaft 146, 148, 150 f., 175 f., 178, 191, 201, 326 ff.
  - Zuzahlung 145

- Einlagenbegriff
  - Einkommensteuerrecht 170
  - finaler Charakter 171
  - Handels- und Steuerrecht 174 f.
  - Körperschaftsteuerrecht 170
- Einlagenrückgewähr 46, 319, 320
- Einlagenrückzahlung, Gesellschaf-  
tereinkünfte 301 f., 304 f., 333
- Einmalbelastung, Nullbelastung 77
- Einmalbesteuerung
  - Anrechnungsverfahren 16, 25, 59 f., 318
  - grenzüberschreitende Beteiligung 73
- Einnahmenerfassung als Anrech-  
nungsvoraussetzung 307 f., 333
- Einzelne Wirtschaftsgüter, Sach-  
einlage 186, 192, 197, 199 f.
- Entnahme Eigenverbrauch 265 ff., 332
- Entstehung der Körperschaft-  
steuer 6
- Erbe
  - Empfänger einer verdeckten  
Gewinnausschüttung 313 f.
  - Kapitalgesellschaft 137
- EStG 1920, Gesetzesbegründung 7
- Europäischer Binnenmarkt, Kör-  
perschaftsteuer 18
- Europatauglichkeit
  - Anrechnungsverfahren 50
  - Körperschaftsteuer 18
- Forderungsverzicht
  - Besserungsabrede 192
  - nachträgliche Anschaffungs-  
kosten 160
  - Pensionsanwartschaft 192
- Fremdvergleich, Einbeziehung des  
Geschäftspartners 229 ff.
- Geldstrafe 270 ff.
- Gemeinnützige GmbH
  - Arbeitsentwöhnte 109
  - Arbeitskräfte, Zurverfügungstel-  
lung 116
  - Arbeitslose 109, 323
  - Aufteilung in steuerpflichtigen  
und steuerfreien Teil 124
  - Auftragsforschung 110 f.
  - Aufwendungen für Satzungs-  
zwecke 122
  - Auslagerung wirtschaftlicher  
Tätigkeit 128
  - Ausschließlichkeit 107, 114
  - Ausschüttungen an gemeinnüt-  
zige Gesellschafter 129, 138 f.
  - Begünstigungsverbot 117
  - Behinderte 109
  - Beschäftigungsgesellschaften  
109
  - Betriebsaufgabe 127, 325
  - Betriebsausgaben, Zuordnung  
124
  - Bindungen 106
  - Bosch-Stiftung 108
  - Buchführungspflicht 122
  - Bürgschaftsbanken 114
  - Eigenforschung 111
  - eigenwirtschaftliche Zwecke 115
  - Einkommen 120
  - Erbschaft- und Schenkungs-  
steuer 132, 134, 138 f.
  - Erscheinungsformen 103
  - Forschungsgesellschaften 110
  - Gemeinwohlförderung, zeit-  
nahe 118
  - Gesellschaft für Mathematik  
und Datenverarbeitung 110
  - Gewerbesteuer 131
  - Gewinnausschüttungsverbot  
116
  - Grunderwerbsteuer 132

- Grundsteuer 132
- Hafenbetriebe 114
- hoheitliche Tätigkeit 112 f., 324
- hoheitliche Pflichtaufgabe 113, 324
- Kapitaleinlage, Rückzahlung 117
- Kernforschungszentrum in Jülich 110
- Krankenhaus 105
- Lohnaufträge 109
- Mittelverwendung 107, 115
- Mustersatzung 114
- partielle Steuerpflicht 121
- Realisierung stiller Reserven 126, 325
- Rechtsgrundlagen 104
- Restaurant 105
- Rückzahlung von Kapitalanteilen 117
- Rückzahlung der Sacheinlage 117
- Satzung 114
- Satzungszwecke, Umschreibung 115
- Selbstlosigkeit 106, 114
- Steuerbelastung 128, 326
- Steuernachforderungen 107
- Steuerpflicht 103
  - partielle 121
- Stiftungs-GmbH 108
- Suchtkranke 109
- tatsächliche Geschäftsführung 107
- Theater 105
- Totalgewinn 117 f.
- Umsatzsteuerpflicht 130
- Unmittelbarkeit 107, 114
- Vermögensbindung 114, 118
- Vermögensteuer 131
- Vermögensverwaltung 114
- Versorgungseinrichtungen 114
- Verwendung für gemeinnützige Zwecke 126, 325
  - Verwendung für Zwecke des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs 126
  - Wesensmerkmal 103
  - Wettbewerbsverbot 107
  - wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 105, 114, 123
    - eines gemeinnützigen Vereins 123
  - wirtschaftliche Tätigkeit 105, 324
  - Wirtschaftsförderungsgesellschaften 114
  - zeitnahe Gemeinwohlförderung 117
  - zulässige Aktivitäten 104
  - Zuwendungsverbot 116
  - Zweckbetriebe 105
- Gesellschaft für Mathematik und Datenverarbeitung 110
- Gesellschaftereigenverbrauch 265 ff., 332
- Gesellschaftereinkünfte 285 ff.
  - Anteile in Betriebsvermögen 291
  - Anteilsabtretung 295 f., 310 ff., 315 f.
  - Arbeitslohn, Abgrenzung 292
  - ausländische Gesellschaft 292
  - Auslandsgewinne, ausgeschüttete 293 f.
  - beschränkte Steuerpflicht 293
  - Besteuerung 287
  - Bindung an Körperschaftsteuerbescheid 305
  - Einlagenrückzahlung 301 f., 304 f., 333
  - Kapitalherabsetzung 302 f.
  - Kapitalrückzahlung 302 f.
  - Körperschaft als Anteilseigner 293
  - Liquidation 302 f.
  - Pensionsanspruchsverzicht 299

- Personengesellschaft als Gesellschafter 294 f.
- persönliche Steuerpflicht 293
- unbeschränkte Steuerpflicht 293
- verdeckte Gewinnausschüttung 288 ff.
- Verzicht 299 f.
- Vorgesellschaft 292
- Vorgründungsgesellschaft 292
- Zeitpunkt der Erfassung 298 ff.
- Gespaltener Körperschaftsteuersatz, Anrechnungsverfahren 24
- Gewinnabführungsvertrag, mißlungener, Anschaffungskosten 163
- Gewinnverteilungsbeschluß, Anteilsabtretung 296, 310 ff., 315 f.
- GmbH-Gesellschafter, Rechtsbeziehungen 141
- Grenzüberschreitende Tatbestände
  - Anrechnungsverfahren 74
  - Einmalbesteuerung 73
  - österreichische Regelung 74
- Gründungstheorie 90
  
- Hafenbetriebe 114
- Handelsbilanz, verwendbares Eigenkapital 38
- Harmonisierung, Körperschaftsteuer 254
- Herstellungskosten
  - Beteiligung 158 f., 161, 165
  - Sacheinlage 185 f.
  
- Immaterielle Wirtschaftsgüter, Sacheinlage 185, 328
- International Accounting Standards, Sacheinlage 188
  
- Kapitalauskehrungstatbestände, Anrechnungsverfahren 47, 320
- Kapitalertragsteuer 261
- Kapitalgesellschaft
  - Erbe 137
  - Schenkung 139
- Kapitalherabsetzung, Gesellschaftereinkünfte 302 f.
- Kapitalmarktneutralität 75
- Kapitalrückzahlung, Gesellschaftereinkünfte 302 f.
- Kernforschungszentrum in Jülich 110
- Konsolidierung, Umkehr der Vielfältigung 154
- Konzernbilanz 76
- Konzernsteuerrecht 75
- Körperschaftsteuer
  - Entstehung 6
  - Europatauglichkeit 18
  - Europäischer Binnenmarkt 18
  - Umwandlungsrecht 19
- Körperschaftsteueraufkommen 2
- Körperschaftsteuerreform 1977
  - Interessengegensatz Klein- und Großaktionäre 70, 322
  - Vermögensbildung 70
  - Wettbewerbsgründe 70
  - Ziele 69, 322
- KStG 1920, Gesetzesbegründung 7
  
- Leistungsfähigkeit, Rechtfertigungsgrund für Körperschaftsteuer 12, 14, 71 f., 317
- Liebhabeereinkünfte 135 ff., 326
- Liquidation, Gesellschaftereinkünfte 302 f.
  
- Nachbelastung, Anrechnungsverfahren 42
- Nichtabziehbare Aufwendungen 258
  - Abzug in Verlustjahren 279 f.
  - Auflagen und Weisungen 271



- Aufsichtsratsvergütung 273 ff.
- - bei Komplementär-GmbH 273
- Betriebsausgaben 260, 281, 283 f.,
- Entnahme Eigenverbrauch 265 ff., 332
- Erbschaftsteuer 262
- Erstattung 263 f.
- Geldstrafe 270 f.
- Gesellschaftereigenverbrauch 265 ff., 332
- Gewerbesteuer 262
- Gliederungsrechnung 276 ff.
- Grunderwerbsteuer 262
- Gruppen 45
- Kapitalertragsteuer 261 ff.
- Kirchensteuer 261
- Körperschaftsteuer 261
- Satzungszwecke 258
- Solidaritätszuschlag 261
- Stiftungszwecke 258
- Umsatzsteuer für Eigenverbrauch 265 ff., 282 f., 331
- Vermögensteuer 262
- Verzicht auf Einnahmen 258
- Wohnungsüberlassung 258 f.
- Nichtanrechnungsberechtigter, Gruppen 45
- Nullbelastung, Einmalbelastung 77
- Nur-Pension, verdeckte Gewinnausschüttung 230, 252 f., 330 f.
- Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter
  - Finalität 227 f.
  - Fremdvergleich 229 f., 330
  - Schutzzweck 227, 330
  - verdeckte Gewinnausschüttung 227
- Organschaft 75
- Österreich 74, 78
- Pensionsanspruch, Verzicht 299
- Pensionsanwartschaft, Verzicht 192
- Pensionszusage, verdeckte Gewinnausschüttung 212
- Personengesellschaft als Gesellschafter, Gesellschaftereinkünfte 294 f.
- Quartettlösung 61
- Realteilung, Sacheinlage 187
- Rechtfertigung, Körperschaftsteuer 5
  - Sicht des Anteilseigners 70
  - Äquivalenzprinzip 14
  - Besteuerung nach Leistungsfähigkeit 12, 14, 71, 78, 317
  - Gegenleistung für Erlangung der beschränkten Steuerpflicht 9
  - Gegenleistung für Kreditfähigkeit 9
  - Gegenleistung für Rechtsfähigkeit 9
  - historische 9
  - Verselbständigung des Vermögens 58, 71
  - Wettbewerbsneutralität 13 f., 70
- Rechtsformneutralität
  - Anrechnungsverfahren 25
  - Ausländereffekt-Vermeidung 27
- Rechtsformunabhängigkeit, Unternehmenssteuer 18
- Rechtsfortbildung, Rechtsprechung 6
- Reinvermögenszugang, Einkommen 8
- Sacheinlage
  - Anschaffungskosten 185 f.
  - Aufdeckung stiller Reserven 181, 196 f., 199 f., 328

- Betriebsaufspaltung 187
- bilanzpolitische Gestaltungen 188
- Buchwertfortführung 190
- einzelne Wirtschaftsgüter 186, 192, 197, 199 f.
- Entnahme 184
- Herstellungskosten 185 f.
- immaterielle Wirtschaftsgüter 185, 328
- International Accounting Standards 188
- Nichttausch 102, 183
- Österreich 202
- Realteilung 187
- Sachgesamtheit 186
- Tauschgeschäft 181 f., 202 f.
- Umwandlungssteuergesetz 186
- Verschmelzungen 187
- Sachgesamtheit, Sacheinlage 186
- Schachtelprivileg, internationales 75
- Schadensersatzanspruch
  - falsche Beratung bei Investitionszulage 264 f., 281, 332
  - falsche Beratung bei Körperschaftsteuer 264 f., 280 f., 332
- Schenkung, Kapitalgesellschaft 139
- Schneider-Gruppe, Aktivierung auf Beteiligung bei Deutscher Bank 169
- Selbstlosigkeit 114
  - gemeinnützige GmbH 106
- Sitztheorie 90
- Steuerbilanz
  - Begriff 40
  - verwendbares Eigenkapital 38, 41
- Steuerfreie Anteilseigner 77
- Steuerlastverteilung, Gleichheitssatz 6
- Steuerpflicht
  - Ausschüttungen für Körperschaftsteuer-Anrechnung 46
  - Ausschüttungsempfänger 44
- Steuersätze, unterschiedliche für-Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 15
- Steuerspargestaltungen 61
  - Quartettlösung 61
- Stiftungs-GmbH, gemeinnützige GmbH 108
- Teilhabersteuer 71 f.
- Teilwertabschreibung, Zuschuß 164
- Thesaurierte Gewinne, Körperschaftsteuer als Objektsteuer 78
- Umsatzsteuer für Eigenverbrauch 265 ff., 282 f., 332
- Umwandlungsrecht, und Körperschaftsteuer 19
- Umwandlungssteuergesetz, Sacheinlage 186
- Unbeschränkte Steuerpflicht, Gesellschaftereinkünfte 293
- Unternehmenssteuer, Rechtsform-unabhängigkeit 18
- Veräußerungstatbestände, Zweistufigkeit 31
- Verbindlichkeit 149, 327
  - Gesellschaften, Bilanzierung 152 f.
- Verdeckte Gewinnausschüttung
  - Abfluß bei Kapitalgesellschaft 218 f.
  - andere Ausschüttung 206
  - Angemessenheitsprüfung 234
  - Anrechnungsverfahren 206 f., 217, 245 ff.
  - Anteilsabretung 312 f.

- Ausgleichszahlungen 215
- Außensteuergesetz 232
- Bedeutung, praktische 206 f.
- Begriff 216
- Begünstigung des Gesellschafters 215 f.
- Bereicherung des Gesellschafters 217
- Beteiligung 156 f.
- außerhalb der Bilanz 211 f.
- Dauerschuldverhältnisse 236, 240
- Definition des BFH 214 f.
- Einbeziehung des Geschäftspartners 228 ff.
- eindeutige Vereinbarung 234 ff., 240, 331
- Einkommen, versteuertes 17
- Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft 207
- Einkommensminderung 209, 217 f.
- Einkommensverwendung 209, 214, 216
- Erbe als Empfänger 313 f.
- finale Begünstigung 215 f.
- Finalität 224, 251, 330
- Finanzierung durch Eigenkapital 207
- gesellschaftsrechtliche Veranlassung 223, 233, 329
- Gewerbesteuer 207
- Gewinnverminderung 254 f.
- Handelsrecht 219 ff.
- innerhalb der Bilanz 211 f.
- Investitionszulage 253 f.
- Kapitalherabsetzung 215
- Liquidationsauskehrungen 215
- nichtanrechnungsberechtigter Gesellschafter 207
- niedriges Entgelt 239
- Nur-Pension 230, 252 f., 330 f.
- ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter 227
- Österreich 256
- Pensionsrückstellung 206
- Pensionszusage 212
- Rückersatzansprüche 256
- Rückzahlung 290
- tatsächlich durchgeführte Vereinbarung 234 ff., 331
- Tigerfall 223 f., 330
- Umsatzsteuer 206 f.
- unbestimmter Rechtsbegriff 250
- Unüblichkeit 242, 331
- Veranlassung durch Gesellschaftsverhältnis 291
- verdeckte Einkommensverwendung 210
- Verdecktsein 216
- verhinderte Vermögenmehrung 223
- Verlassung, gesellschaftsrechtlich 215 f.
- Vermögensminderung 223, 289
- Verzicht auf Einlageforderung 222
- vorherige Vereinbarung 234 ff., 240, 331
- Wettbewerbsverbot 243 f.
- zivilrechtlich wirksame Vereinbarung 234 ff., 240, 331
- Zufluß beim Gesellschafter 218, 250, 289
- Zurechenbarkeit 225
- Verdoppelung stiller Reserven, Beteiligung 156 f.
- Verknüpfung, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer 286
- Verlustausgleichsverpflichtung, Beteiligung 157
- Verluste 71
- doppelte Berücksichtigung 80

- Verlustverdoppelungseffekt
  - Aktivierung auf Beteiligungskonto 166, 168
  - Ausgleichsposten 168
  - Vermeidung 166
  - Versagung des Betriebsausgabenabzugs 167
  - Zurechnung außerhalb der Bilanz 168
- Vermächtnis 137
- Vermögensbindung 114, 118
- Vermögensverwaltung 114
- Verschmelzungen, Sacheinlage 187
- Vervielfältigungseffekt, Beteiligung 154 f.
- Verwendbares Eigenkapital
  - Eigenkapital-Begriff 40
  - Handelsbilanz 38
  - Steuerbilanz 38, 41
- Verzicht
  - wertlose Forderung 146, 148, 150 f., 175 f., 178, 191, 198, 201
  - Gesellschaftereinkünfte 299 f.
- Vollentlastung, Anrechnungsverfahren 23
- Vorauszahlung, Körperschaftsteuer bei Anrechnungsverfahren 73, 322
- Vorbelastung, Ermittlung 35, 319
- Vorgesellschaft, Gesellschaftereinkünfte 292
- Vorgründungsgesellschaft, Gesellschaftereinkünfte 292
- Wertlose Forderung
  - Verzicht 146, 148, 150 f., 175 f., 178, 191, 198, 201
  - gegen Gesellschaft, Einlage 146, 148, 150 f., 175 f., 178, 191, 201, 326 ff.
- Wertminderung
  - ausschüttungsbedingte 60, 78 f., 322
  - Einmalbelastung 61
- Wettbewerbsneutralität, Rechtfertigungsgrund für Körperschaftsteuer 13 f., 70
- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, gemeinnützige GmbH 105, 114
- Wirtschaftsförderungsgesellschaften 114
- Zuschuß
  - nachträgliche Anschaffungskosten 169
  - Teilwertabschreibung 164
- Zuzahlung, Einlagen 145
- Zweckbetriebe, gemeinnützige GmbH 105
- Zweistufigkeit, Veräußerungstatbestände 31