

4.

Körperschaftsteuer-Hinweise 2015 (KStH 2015)

i.d.F. des Amtlichen Körperschaftsteuer-Handbuchs 2015
– Auszug –

H 8.5 Verdeckte Gewinnausschüttungen

I. Grundsätze

Auslegung von Vereinbarungen

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

BgA

Eine vGA kann auch bei BgA von jPöR vorliegen (>BFH vom 29.5.1968, I 46/65, BStBl II S. 692, >BFH vom 13.3.1974, I R 7/71, BStBl II S. 391 und >BFH vom 10.7.1996, I R 108-109/95, BStBl 1997 II S. 230).

Zum Verhältnis zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft >H 8.2 Vereinbarungen

Zur Frage vGA bei Dauerverlustgeschäften >§ 8 Abs. 7 KStG und >BMF vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303

Dauerschuldverhältnisse

Genossenschaften

Eine vGA kann auch bei Genossenschaften vorliegen (>BFH vom 11.10.1989, I R 208/85, BStBl 1990 II S. 88 und >R 22 Abs. 13). Eingetragene Genossenschaften haben keine außerbetriebliche Sphäre (>BFH vom 24.4.2007, I R 37/06, BStBl 2015 II S. 1056).

Korrektur innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz

>BMF vom 28.5.2002, BStBl I S. 603

Mündliche Vereinbarung

Wer sich auf die Existenz eines mündlich abgeschlossenen Vertrags beruft, einen entsprechenden Nachweis aber nicht führen kann, hat den Nachteil des fehlenden Nachweises zu tragen, weil er sich auf die Existenz des Vertrags zur Begründung des Betriebsausgabenabzugs beruft (>BFH vom 29.7.1992, I R 28/92, BStBl 1993 II S. 247).

Nichtkapitalgesellschaften und vGA

Die Annahme einer vGA setzt voraus, dass der Empfänger der Ausschüttung ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft hat (>BFH vom 13.7.1994, I R 112/93, BStBl 1995 II S. 198). Entscheidend für eine vGA ist ihre Veranlassung durch das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis. Aus diesem Grund kann eine vGA auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Ausschüttung das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis noch nicht oder nicht mehr besteht (>BFH vom 24.1.1989, VIII R 74/84, BStBl II S. 419).

Realgemeinden und Vereine

Eine vGA kann auch bei Realgemeinden und Vereinen vorliegen (>BFH vom 23.9.1970, I R 22/67, BStBl 1971 II S. 47). Ein eingetragener Verein hat eine außersteuerliche Sphäre (>BFH vom 15.1.2015, I R 48/13, BStBl II S. 713).

Stiftungen

Destinatäre einer Stiftung haben kein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur Stiftung (>BFH vom 22.9.1959, I 5/59 U, BStBl 1960 III S. 37 und >BFH vom 12.10.2011, I R 102/10, BStBl 2014 II S. 484). Stiftungen verfügen über eine außerbetriebliche Sphäre (>BFH vom 12.10.2011, I R 102/10, BStBl 2014 II S. 484).

Tatsächliche Durchführung von Vereinbarungen

Das Fehlen der tatsächlichen Durchführung ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Vereinbarung nicht ernstlich gemeint ist. Leistungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter aufgrund einer nicht ernstlich gemeinten Vereinbarung führen zu vGA (>BFH vom 28.10.1987, I R 110/83, BStBl 1988 II S. 301 und >BFH vom 29.7.1992, I R 28/92, BStBl 1993 II S. 247).

Tatsächliche Handlungen

Eine vGA setzt nicht voraus, dass die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung auf einer Rechtshandlung der Organe der Kapitalgesellschaft beruht. Auch tatsächliche Handlungen können den Tatbestand der vGA erfüllen (>BFH vom 14.10.1992, I R 17/92, BStBl 1993 II S. 352).

VVaG

Eine vGA kann auch bei VVaG vorliegen (>BFH vom 14.7.1976, I R 239/73, BStBl II S. 731).

Zivilrechtliche Wirksamkeit

Verträge mit beherrschenden Gesellschaftern müssen zivilrechtlich wirksam sein, um steuerlich anerkannt zu werden. Eine Wirksamkeitsvoraussetzung ist ein evtl. bestehendes Schriftformerfordernis (>BFH vom 17.9.1992, I R 89-98/91, BStBl 1993 II S. 141). Rechtsgeschäfte, welche der durch das Gesetz vorgeschriebenen Form ermangeln, sind gem. § 125 Satz 1 BGB nichtig. Der Mangel einer durch Rechtsgeschäft vorgeschriebenen Form hat gem. § 125 Satz 2 BGB „im Zweifel“ gleichfalls Nichtigkeit zur Folge. Maßgeblich für die Beurteilung der zivilrechtlichen Wirksamkeit ist, ob die Einhaltung der Schriftform Gültigkeitsvoraussetzung für den geänderten Vertrag sein soll (konstitutive Schriftform) oder ob der Inhalt des Vertrags lediglich zu Beweis Zwecken schriftlich niedergelegt werden soll (deklaratorische Schriftform).

Änderungen des Gesellschaftsvertrags einer GmbH bedürfen gem. § 53 Abs. 2 GmbHG der notariellen Beurkundung. Die Befreiung eines Alleingesellschafters vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB bedarf zu ihrer Wirksamkeit einer ausdrücklichen Gestattung im Gesellschaftsvertrag und der Eintragung im Handelsregister. Wird die Befreiung erst nach Abschluss von In-sich-Geschäften in der Satzung geregelt und ins Handelsregister eingetragen, sind diese als nachträglich genehmigt anzusehen. Das steuerliche Rückwirkungsverbot steht dem dann nicht entgegen, wenn den In-sich-Geschäften klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarungen zugrunde liegen (>BFH vom 17.9.1992, I R 89-98/91, BStBl 1993 II S. 141 und >BFH vom 23.10.1996, I R 71/95, BStBl 1999 II S. 35).

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

Für **Dienstverträge** (z.B. mit Geschäftsführern) ist keine Schriftform vorgeschrieben. Gibt es Beweisanzeichen dafür, dass die Vertragsparteien eine mündlich getroffene Abrede gelten lassen wollen, obwohl sie selbst für alle Vertragsänderungen Schriftform vereinbart hatten, ist der Vertrag trotzdem wirksam geändert. Solche Beweisanzeichen liegen bei Dauerschuldverhältnissen vor, wenn aus gleichförmigen monatlichen Zahlungen und Buchungen erhöhter Gehälter sowie aus der Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen auf die Vereinbarung erhöhter Gehälter geschlossen werden kann (>BFH vom 24.1.1990, I R 157/86, BStBl II S. 645 und >BFH vom 29.7.1992, I R 18/91, BStBl 1993 II S. 139). Stark schwankende Leistungen sprechen für eine vGA (>BFH vom 14.3.1990, I R 6/89, BStBl II S. 795). Ist vertraglich ausdrücklich festgelegt, dass ohne Schriftform vorgenommene Änderungen unwirksam sein sollen, tritt ein diesbezüglicher Wille klar zu Tage (>BFH vom 31.7.1991, I S 1/91, BStBl II S. 933). Ist die Zivilrechtslage zweifelhaft, durfte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter aber von der Wirksamkeit ausgehen, liegt keine vGA vor (>BFH vom 17.9.1992, I R 89-98/91, BStBl 1993 II S. 141).

Zufusseignung/Vorteilsgeneigntheit

Die Minderung des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (>R 8.5 Abs. 1) muss geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (>BFH vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl 2004 II S. 131 und >BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl II S. 771).

II. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung**Darlehenszinsen**

Zur Ermittlung der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung bei vGA im Zusammenhang mit Darlehenszinsen (>BFH vom 28.2.1990, I R 83/87, BStBl II S. 649 und >BFH vom 19.1.1994, I R 93/93, BStBl II S. 725).

Erstattungsanspruch

Zivilrechtliche Ansprüche der Gesellschaft gegen den Gesellschafter, die sich aus einem als vGA zu qualifizierenden Vorgang ergeben, sind stets als Einlageforderung gegen den Gesellschafter zu behandeln, die erfolgsneutral zu aktivieren und somit nicht geeignet ist, die durch die vorangegangene vGA eintretende Vermögensminderung auszugleichen (>BFH vom 29.4.2008, I R 67/06, BStBl 2011 II S. 55).

Vorteilsausgleich

Eine vGA liegt nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung unter sonst gleichen Umständen auch gegenüber einem Nichtgesellschafter hingenommen hätte. Dies kann der Fall sein, wenn zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein angemessenes Entgelt in anderer Weise vereinbart worden ist. Voraussetzungen für die Anerkennung eines derartigen Vorteilsausgleichs ist, dass eine rechtliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung aus einem gegenseitigen Vertrag besteht (>BFH vom 8.6.1977, I R 95/75, BStBl II S. 704 und >BFH vom 1.8.1984, I R 99/80, BStBl 1985 II S. 18). Bei einem beherrschenden Gesellschafter bedarf es zur Anerkennung eines Vorteilsausgleichs zudem einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung (>BFH vom 7.12.1988, I R 25/82, BStBl 1989 II S. 248 und >BFH vom 8.11.1989, I R 16/86, BStBl 1990 II S. 244).

Zum Vorteilsausgleich bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983, BStBl I S. 218 (Tz. 2.3) und >BMF vom 24.12.1999, BStBl I S. 1076, (insbes. S. 1114 und 1119), unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 20.11.2000 (BStBl I S. 1509), BMF vom 29.9.2004 (BStBl I S. 917) und BMF vom 25.8.2009 (BStBl I S. 888)

III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Allgemeines

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG, § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG) die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (Fremdvergleich, >BFH vom 11.2.1987, I R 177/83, BStBl II S. 461, >BFH vom 29.4.1987, I R 176/83, BStBl II S. 733, >BFH vom 10.6.1987, I R 149/83, BStBl 1988 II S. 25, >BFH vom 28.10.1987, I R 110/83, BStBl 1988 II S. 301, >BFH vom 27.7.1988, I R 68/84, BStBl 1989 II S. 57, >BFH vom 7.12.1988, I R 25/82, BStBl 1989 II S. 248 und >BFH vom 17.5.1995, I R 147/93, BStBl 1996 II S. 204). Der Fremdvergleich erfordert auch die Einbeziehung des Vertragspartners. Auch wenn ein Dritter einer für die Gesellschaft vorteilhaften Vereinbarung nicht zugestimmt hätte, kann deren Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis liegen (>BFH vom 17.5.1995, I R 147/93, BStBl 1996 II S. 204). Bei der Prüfung des sog. doppelten Fremdvergleichs ist nicht nur auf den – die Interessen der Gesellschaft im Auge behaltenden – ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter, sondern ebenso auf die Interessenlage des objektiven und gedachten Vertragspartners abzustellen (>BFH vom 11.9.2013, I R 28/13, BStBl 2014 II S. 726).

Beherrschender Gesellschafter

- **Begriff**

Eine beherrschende Stellung eines GmbH-Gesellschafters liegt im Regelfall vor, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann (>BFH vom 13.12.1989, I R 99/87, BStBl 1990 II S. 454).

- **Beteiligungsquote**

Eine Beteiligung von 50 % oder weniger reicht zur Annahme einer beherrschenden Stellung aus, wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen (>BFH vom 8.1.1969, I R 91/66, BStBl II S. 347, >BFH vom 21.7.1976, I R 223/74, BStBl II S. 734 und >BFH vom 23.10.1985, I R 247/81, BStBl 1986 II S. 195).

- **Bilanzierung**

Ein Rechtsgeschäft zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ist als vGA zu werten, wenn es in der Bilanz der Gesellschaft nicht zutreffend abgebildet wird und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen (>BFH vom 13.6.2006, I R 58/05, BStBl II S. 928).

- **Gleichgerichtete Interessen**

Wenn mehrere Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit gleichgerichteten Interessen zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen, ist auch ohne Hinzutreten besonderer Umstände eine beherrschende Stellung anzunehmen (>BFH vom 26.7.1978, I R 138/76, BStBl II S. 659, >BFH vom 29.4.1987, I R 192/82, BStBl II S. 797, >BFH vom 29.7.1992, I R 28/92, BStBl 1993 II S. 247 und >BFH vom 25.10.1995, I R 9/95, BStBl 1997 II S. 703).

Gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen liegen vor, wenn die Gesellschafter bei der Bemessung der dem einzelnen Gesellschafter jeweils zuzubilligenden Tantieme im Zusammenwirken gemeinsame Interessen verfolgen (>BFH vom 11.12.1985, I R 164/82, BStBl 1986 II S. 469). Als Indiz für ein solches Zusammenwirken reichen die übereinstimmende Höhe der Gehälter und das zeitliche Zusammenfallen der Beschlussfassung aus (>BFH vom 10.11.1965, I R 178/63 U, BStBl 1966 III S. 73).

Die Tatsache, dass die Gesellschafter nahe Angehörige sind, reicht allein nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen; vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten (>BVerfG vom 12.3.1985, 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl II S. 475 und >BFH vom 1.2.1989, I R 73/85, BStBl II S. 522).

- **Klare und eindeutige Vereinbarung**

Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern müssen, um steuerlich wirksam zu sein, im Vorhinein klar und eindeutig getroffen sein. Ohne eine klare und eindeutige Vereinbarung kann eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen werden. Das gilt selbst dann, wenn ein Vergütungsanspruch aufgrund gesetzlicher Regelung bestehen sollte, wie z.B. bei einer Arbeitsleistung (§ 612 BGB) oder einer Darlehensgewährung nach Handelsrecht (§§ 352, 354 HGB, >BFH vom 2.3.1988, I R 63/82, BStBl II S. 590). Eine vGA kommt bei beherrschenden Gesellschaftern in Betracht, wenn nicht von vornherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe – einerlei ob laufend oder einmalig – ein Entgelt gezahlt werden soll. Auch eine getroffene Vereinbarung über Sondervergütungen muss zumindest erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung errechnet werden soll.

Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein Spielraum verbleibt; die Berechnungsgrundlagen müssen so bestimmt sein, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf (>BFH vom 24.5.1989, I R 90/85, BStBl II S. 800 und >BFH vom 17.12.1997, I R 70/97, BStBl 1998 II S. 545).

Leistungen an den beherrschenden Gesellschaftern nahestehende Personen bedürfen zu ihrer steuerlichen Anerkennung einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung (>BFH vom 22.2.1989, I R 9/85, BStBl II S. 631).

- **Pensionszusagen**

Rückstellung für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer >R 8.7, >H 8.7 (Erdienbarkeit)

- **Rückwirkende Vereinbarung**

Rückwirkende Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter sind steuerrechtlich unbeachtlich (>BFH vom 23.9.1970, I R 116/66, BStBl 1971 II S. 64, >BFH vom 3.4.1974, I R 241/71, BStBl II S. 497 und >BFH vom 21.7.1976, I R 223/74, BStBl II S. 734).

- **Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Grundsatzes des „dealing at arm's length“**

Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm's length“ entfaltet Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen, denen beherrschende Gesellschafter bei Annahme einer vGA unterworfen sind (>BFH vom 11.10.2012, I R 75/11, BStBl 2013 II S. 1046).

- **Stimmrechtsausschluss**

Der Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbHG über einen Stimmrechtsausschluss des Gesellschafters bei Rechtsgeschäften zwischen ihm und der Gesellschaft kommt für die Frage der Beherrschung der Gesellschaft keine Bedeutung zu (>BFH vom 26.1.1989, IV R 151/86, BStBl II S. 455 und >BFH vom 21.8.1996, X R 25/93, BStBl 1997 II S. 44).

Nahestehende Person

- **International verbundene Unternehmen**

Zum Begriff des Nahestehens bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983, BStBl I S. 218 (Tz. 1.4 und 1.5) sowie >BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl II S. 771.

- **Kreis der nahestehenden Personen**

Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Ehegatten können als nahestehende Personen angesehen werden (>BFH vom 2.3.1988, I R 103/86, BStBl II S. 786 und >BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl II S. 771). Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (>BFH vom 18.12.1996, I R 139/94, BStBl 1997 II S. 301). Eine beherrschende Stellung ist für ein Nahestehen nicht erforderlich (>BFH vom 8.10.2008, I R 61/07, BStBl 2011 II S. 62). Eine Person, die an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, welche ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ist, ist bei Prüfung einer vGA nicht als „Anteilseigner“ der zuzuwendenden Kapitalgesellschaft zu behandeln. Die dem Anteilseigner nahestehende Person ist selbst kein Anteilseigner (>BFH vom 21.10.2014, VIII R 22/11, BStBl 2015 II S. 687).

Zum Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen zählen sowohl natürliche als auch juristische Personen, unter Umständen auch Personenhandelsgesellschaften (>BFH vom 6.12.1967, I 98/65, BStBl 1968 II S. 322, >BFH vom 23.10.1985, I R 247/81, BStBl 1986 II S. 195 und >BFH vom 1.10.1986, I R 54/83, BStBl 1987 II S. 459).

- **Schwestergesellschaften**

Zur Beurteilung von vGA zwischen Schwestergesellschaften >BFH vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II S. 348 und >BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl II S. 771.

- **Verhältnis zum beherrschenden Gesellschafter**

Bei dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Personen bedarf eine Vereinbarung über die Höhe eines Entgelts für eine Leistung der vorherigen und eindeutigen Regelung, die auch tatsächlich durchgeführt werden muss (>BFH vom 29.4.1987, I R 192/82, BStBl II S. 797, >BFH vom 2.3.1988, I R 103/86, BStBl II S. 786 und >BFH vom 22.2.1989, I R 9/85, BStBl II S. 631).

- **Zurechnung der vGA**

Wenn eine vGA einer Person zufließt, die einem Gesellschafter nahesteht, ist diese vGA steuerrechtlich stets dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen, es sei denn, die nahestehende Person ist selbst Gesellschafter. Darauf, dass der betreffende Gesellschafter selbst einen Vermögensvorteil erlangt, kommt es nicht an (>BFH vom 29.9.1981, VIII R 8/77, BStBl 1982 II S. 248 und >BFH vom 18.12.1996, I R 139/94, BStBl 1997 II S. 301, sowie >BMF vom 20.5.1999, BStBl I S. 514).

IV. Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer

Angemessenheit der Gesamtausstattung

>BMF vom 14.10.2002, BStBl I S. 972

Private Kfz-Nutzung

>BMF vom 3.4.2012, BStBl I S. 478 zur Anwendung der Urteile >BFH vom 23.1.2008, I R 8/06, BStBl 2012 II S. 260, >BFH vom 23.4.2009, VI R 81/06, BStBl 2012 II S. 262 und >BFH vom 11.2.2010, VI R 43/09, BStBl 2012 II S. 266

Überstundenvergütung, Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge

Die Zahlung einer Überstundenvergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist regelmäßig eine vGA, da die gesonderte Vergütung von Überstunden nicht dem entspricht, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer GmbH mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Dies gilt erst recht dann, wenn die Vereinbarung von vornherein auf die Vergütung von Überstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit beschränkt ist (>BFH vom 19.3.1997, I R 75/96, BStBl II S. 577 und >BFH vom 27.3.2001, I R 40/00, BStBl II S. 655). Sofern eine Vereinbarung von Zuschlägen an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt wird, die geeignet sind, die Regelvermutung für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zu entkräften, kann eine vGA ausnahmsweise zu verneinen sein (>BFH vom 14.7.2004, I R 111/03, BStBl 2005 II S. 307). Auch Zuschläge für Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit, Mehrarbeit und Nacharbeit an den nicht beherrschenden, aber als leitenden Angestellten tätigen Gesellschafter können eine vGA sein (>BFH vom 13.12.2006, VIII R 31/05, BStBl 2007 II S. 393).

Urlaub, Abgeltungszahlungen für nicht beanspruchte Tage

Soweit klare und eindeutige Vereinbarungen hinsichtlich des Urlaubsanspruches getroffen worden sind, stellen Abgeltungszahlungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub an den Gesellschafter-Geschäftsführer keine vGA dar, wenn der Nichtwahrnehmung des Urlaubsanspruches betriebliche Gründe zugrunde lagen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Umfang der von ihm geleisteten Arbeit sowie seine Verantwortung für das Unternehmen die Gewährung von Freizeit im Urlaubsjahr ausgeschlossen haben. Gleiches kann für eine im Unternehmen beschäftigte nahe stehende Person gelten, wenn diese gegenüber den übrigen Angestellten eine leitende Stellung innehat und die den Geschäftsführer betreffenden betrieblichen Gründe gleichermaßen einschlägig sind, den Jahresurlaub nicht antreten zu können (>BFH vom 28.1.2004, I R 50/03, BStBl 2005 II S. 524).

Zeitwertkonten-Modelle

Zu Zeitwertkonten bei Organen von Körperschaften >BMF vom 17.6.2009, BStBl I S. 1286, Tz. A. IV. 2. Buchstabe b und Tz. F. II.

V. Einzelfälle**Aktien/Anteile**

- Zur Anwendung von § 8b KStG auf die Übertragung von Anteilen >BMF vom 28.4.2003, BStBl I S. 292
- Zum Erwerb eigener Anteile >BMF vom 27.11.2013, BStBl I S. 1615

Darlehensgewährung

Die Hingabe eines Darlehens an den Gesellschafter stellt eine vGA dar, wenn schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss (>BFH vom 16.9.1958, I 88/57 U, BStBl III S. 451 und >BFH vom 14.3.1990, I R 6/89, BStBl II S. 795). Ein unvollständiger Darlehensvertrag zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter kann nicht in die Zuführung von Eigenkapital umgedeutet werden (>BFH vom 29.10.1997, I R 24/97, BStBl 1998 II S. 573). Eine vGA kann auch bei Wertberichtigungen auf Darlehensforderungen gegenüber einem Gesellschafter vorliegen, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf dessen ausreichende Besicherung verzichtet hat; auf einen tatsächlichen Mittelabfluss bei der Gesellschaft kommt es nicht an (>BFH vom 14.7.2004, I R 16/03, BStBl II S. 1010 und >BFH vom 8.10.2008, I R 61/07, BStBl 2011 II S. 62). Darlehensgewährungen im Konzern können nicht allein deshalb als vGA beurteilt werden, weil für sie keine Sicherheit vereinbart wurde (>BFH vom 29.10.1997, I R 24/97, BStBl 1998 II S. 573).

Darlehenszinsen

Erhält ein Gesellschafter ein Darlehen von der Gesellschaft zinslos oder zu einem außergewöhnlich geringen Zinssatz, liegt eine vGA vor (>BFH vom 25.11.1964, I 116/63 U, BStBl 1965 III S. 176 und >BFH vom 23.6.1981, VIII R 102/80, BStBl 1982 II S. 245).

Gibt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz, liegt eine vGA vor (>BFH vom 28.10.1964, I 198/62 U, BStBl 1965 III S. 119 und >BFH vom 25.11.1964, I 116/63 U, BStBl 1965 III S. 176).

Einbringung einer GmbH in eine KG

Bringt eine GmbH ihr Unternehmen unentgeltlich in eine KG ein, führt dies zu einer vGA in Höhe des fremdüblichen Entgelts für das eingebrachte Unternehmen, wenn am Vermögen der KG ausschließlich der beherrschende Gesellschafter der GmbH beteiligt ist (>BFH vom 15.9.2004, I R 7/02, BStBl 2005 II S. 867).

Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen

>AStG, GAufzV, FVerIV

>BMF vom 23.2.1983, BStBl I S. 218

Verwaltungsgrundsätze Kostenumlagen >BMF vom 30.12.1999, BStBl I S. 1122

Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung >BMF vom 9.11.2001, BStBl I S. 796

Verwaltungsgrundsätze-Verfahren >BMF vom 12.4.2005, BStBl I S. 570

Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung >BMF vom 13.10.2010, BStBl I S. 774

Erstausstattung der Kapitalgesellschaft

Bei Rechtsverhältnissen, die im Rahmen der Erstausstattung einer Kapitalgesellschaft zustande gekommen sind, liegt eine vGA schon dann vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern (>BFH vom 5.10.1977, I R 230/75, BStBl 1978 II S. 234, >BFH vom 23.5.1984, I R 294/81, BStBl II S. 673 und >BFH vom 2.2.1994, I R 78/92, BStBl II S. 479).

Geburtstag

Gibt eine GmbH aus Anlass des Geburtstags ihres Gesellschafter-Geschäftsführers einen Empfang, an dem nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde teilnehmen, liegt eine vGA vor (>BFH vom 28.11.1991, I R 13/90, BStBl 1992 II S. 359).

Gesellschafterversammlung

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

Gewinnverteilung

Stimmt die an einer Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft rückwirkend oder ohne rechtliche Verpflichtung einer Neuverteilung des Gewinns zu, die ihre Gewinnbeteiligung zugunsten ihres gleichfalls an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafters einschränkt, liegt eine vGA vor (>BFH vom 12.6.1980, IV R 40/77, BStBl II S. 723).

Gründungskosten

>BMF vom 25.6.1991, BStBl I S. 661

Irrtum über Leistungspflicht

Leistet der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft in der irrtümlichen Annahme einer vertraglichen Leistungspflicht eine Zahlung an einen vormaligen Gesellschafter, liegt hierin jedenfalls dann eine vGA, wenn die Begründung der nach der Vorstellung des Geschäftsführers bestehenden Leistungspflicht als vGA zu beurteilen wäre (>BFH vom 29.4.2008, I R 67/06, BStBl 2011 II S. 55).

Kapitalerhöhungskosten

>BFH vom 19.1.2000, I R 24/99, BStBl II S. 545

Konzernkasse

Besteht für die Unternehmen eines Konzerns eine gemeinsame Unterstützungskasse (Konzernkasse), können bei einem Missverhältnis der Zuwendungen der einzelnen Unternehmen an die Konzernkasse unter bestimmten Voraussetzungen vGA vorliegen (>BFH vom 29.1.1964, I 209/62 U, BStBl 1965 III S. 27).

Markteinführungskosten

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft wird für die Gesellschaft nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben, wenn er daraus bei vorsichtiger und vorheriger kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann (>BFH vom 17.2.1993, I R 3/92, BStBl II S. 457 und >BMF vom 23.2.1983, BStBl I S. 218 Tz. 3.4 und 3.5).

Nutzungsüberlassungen

- Eine vGA liegt vor bei Mietverhältnissen oder Nutzungsrechtsüberlassungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft zu einem unangemessenen Preis (>BFH vom 16.8.1955, I 160/54 U, BStBl III S. 353 und >BFH vom 3.2.1971, I R 51/66, BStBl II S. 408).
- Die Nutzung eines betrieblichen Kfz durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ohne fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung führt zur vGA (>BMF vom 3.4.2012, BStBl I S. 478 zur Anwendung der Urteile >BFH vom 23.1.2008, I R 8/06, BStBl 2012 II S. 260, >BFH vom 23.4.2009, VI R 81/06, BStBl 2012 II S. 262 und >BFH vom 11.2.2010, VI R 43/09, BStBl 2012 II S. 266).

Rechtsverzicht

Verzichtet eine Gesellschaft auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen, liegt eine vGA vor (>BFH vom 3.11.1971, I R 68/70, BStBl 1972 II S. 227, >BFH vom 13.10.1983, I R 4/81, BStBl 1984 II S. 65 und >BFH vom 7.12.1988, I R 25/82, BStBl 1989 II S. 248).

Reisekosten des Gesellschafter-Geschäftsführers

Von der Kapitalgesellschaft getragene Aufwendungen für eine Auslandsreise des Gesellschafter-Geschäftsführers können eine vGA begründen, wenn die Reise durch private Interessen des Gesellschafters veranlasst oder in nicht nur untergeordnetem Maße mitveranlasst ist (>BFH vom 6.4.2005, I R 86/04, BStBl II S. 666). Zum Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG >BFH vom 21.9.2009, GrS 1/06, BStBl 2010 II S. 672 sowie >BMF vom 6.7.2010, BStBl I S. 614.

Risikogeschäfte

Tätigt eine Kapitalgesellschaft Risikogeschäfte (Devisentermingeschäfte), so rechtfertigt dies im Allgemeinen nicht die Annahme, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt. Die Gesellschaft ist grundsätzlich darin frei, solche Geschäfte und die damit verbundenen Chancen, zugleich aber auch Verlustgefahren wahrzunehmen. Die Übernahme der Risiken wird sich deswegen allenfalls bei ersichtlich privater Veranlassung als Verlustverlagerung zuungunsten der Gesellschaft darstellen, beispielsweise dann, wenn die Gesellschaft sich verpflichtet, Spekulationsverluste zu tragen, Spekulationsgewinne aber an den Gesellschafter abzuführen, oder wenn sie sich erst zu einem Zeitpunkt zur Übernahme der in Rede stehenden Geschäfte entschließt, in dem sich die dauerhafte Verlustsituation bereits konkret abzeichnet (>BFH vom 8.8.2001, I R 106/99, BStBl 2003 II S. 487).

Rückstellung bei Mietzahlungen

Eine Rückstellung für die Verpflichtung einer Kapitalgesellschaft, einer Schwestergesellschaft die von dieser geleisteten Mietzahlungen nach den Grundsätzen der eigenkapitalersetzenden Gebrauchsüberlassung zu erstatten, führt zu einer vGA (>BFH vom 20.8.2008, I R 19/07, BStBl 2011 II S. 60).

Schuldübernahme

Eine vGA liegt vor, wenn eine Gesellschaft eine Schuld oder sonstige Verpflichtung eines Gesellschafters übernimmt (>BFH vom 19.3.1975, I R 173/73, BStBl II S. 614 und >BFH vom 19.5.1982, I R 102/79, BStBl II S. 631).

Stille Gesellschaft

Beteiligt sich ein Gesellschafter an der Gesellschaft als stiller Gesellschafter und erhält dafür einen unangemessen hohen Gewinnanteil, liegt eine vGA vor (>BFH vom 6.2.1980, I R 50/76, BStBl II S. 477).

Träger der Sparkasse, Zinsaufbesserungen

Zu der Frage, ob vGA an den Träger der Sparkasse vorliegen, wenn eine Sparkasse diesem Zinsaufbesserungen für Einlagen und Zinsrückvergütungen für ausgereichte Darlehen gewährt >BFH vom 1.12.1982, I R 69-70/80, BStBl 1983 II S. 152.

Verlustgeschäfte

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde die Übernahme von Aufgaben, die vorrangig im Interesse des Alleingeschafters liegen, davon abhängig machen, ob sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns stellt (>BFH vom 2.2.1994, I R 78/92, BStBl II S. 479). Bei Dauerverlustgeschäften bei der öffentlichen Hand >§ 8 Abs. 7 KStG und >BMF vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303

(Zinslose) Vorschüsse auf Tantieme

Zahlt eine GmbH ihrem Gesellschafter ohne eine entsprechende klare und eindeutige Abmachung einen unverzinslichen Tantiemenvorschuss, ist der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung eine vGA (>BFH vom 22.10.2003, I R 36/03, BStBl 2004 II S. 307).

Waren

Liefert ein Gesellschafter an die Gesellschaft, erwirbt er von der Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen, oder erhält er besondere Preisnachlässe und Rabatte, liegt eine vGA vor (>BFH vom 12.7.1972, I R 203/70, BStBl II S. 802, >BFH vom 21.12.1972, I R 70/70, BStBl 1973 II S. 449, >BFH vom 16.4.1980, I R 75/78, BStBl 1981 II S. 492 und >BFH vom 6.8.1985, VIII R 280/81, BStBl 1986 II S. 17).

Zur Lieferung von Gütern oder Waren bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983, BStBl I S. 218 Tz. 3.1

...

H 8.7 Rückstellungen für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Angemessenheit

In die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ist auch die ihm erteilte Pensionszusage einzubeziehen. Diese ist mit der fiktiven Jahresnettoprämie nach dem Alter des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage anzusetzen, die er selbst für eine entsprechende Versicherung zu zahlen hätte, abzüglich etwaiger Abschluss- und Verwaltungskosten. Sieht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionsrückstellung verwendet werden. Das gilt nicht für laufende Anpassungen an gestiegene Lebenshaltungskosten. Zur Ermittlung der Angemessenheitsgrenze für die Gesamtbezüge >BMF vom 14.10.2002, BStBl I S. 972. Zur Überversorgung wegen überdurchschnittlich hoher Versorgungsansparungen und bei Nur-Pension >BMF vom 3.11.2004, BStBl I S. 1045, Rn. 7, >BMF vom 13.12.2012, BStBl 2013 I S. 35, >BFH vom 31.3.2004, I R 70/03, BStBl II S. 937, und >BFH vom 28.4.2010, I R 78/08, BStBl 2013 II S. 41.

Erdienbarkeit

Die Zusage einer Pension an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer führt zu einer vGA, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als 10 Jahre beträgt (>BFH vom 21.12.1994, I R 98/93, BStBl 1995 II S. 419 sowie >BMF vom 1.8.1996, BStBl I S. 1138 und >BMF vom 9.12.2002, BStBl I S. 1393).

Die Zusage einer Pension an einen nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer führt zu einer vGA, wenn

- der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als 10 Jahre beträgt, oder
- dieser Zeitraum zwar mindestens drei Jahre beträgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb aber weniger als 12 Jahre angehört (>BFH vom 24.1.1996, I R 41/95, BStBl 1997 II S. 440 und >BFH vom 15.3.2000, I R 40/99, BStBl II S. 504 und >BMF vom 7.3.1997, BStBl I S. 637).

Eine Pensionszusage muss zur Vermeidung einer vGA vor der Vollendung des 60. Lebensjahres des Gesellschafter-Geschäftsführers erteilt worden sein (>BFH vom 5.4.1995, I R 138/93, BStBl II S. 478).

Diese Grundsätze sind auch bei einer nachträglichen Erhöhung der Zusage anzuwenden (>BFH vom 23.9.2008, I R 62/07, BStBl 2013 II S. 39). Um eine nachträgliche Erhöhung kann es sich auch handeln, wenn ein endge-

haltsabhängiges Pensionsversprechen infolge einer Gehaltsaufstockung mittelbar erhöht wird und das der Höhe nach einer Neuzusage gleichkommt (>BFH vom 20.5.2015, I R 17/14, BStBl 2015 II S. 1022).

Finanzierbarkeit

Zur Finanzierbarkeit von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern >BFH vom 8.11.2000, I R 70/99, BStBl 2005 II S. 653, >BFH vom 20.12.2000, I R 15/00, BStBl 2005 II S. 657, >BFH vom 7.11.2001, I R 79/00, BStBl 2005 II S. 659, >BFH vom 4.9.2002, I R 7/01, BStBl 2005 II S. 662 und >BFH vom 31.3.2004, I R 65/03, BStBl 2005 II S. 664 sowie >BMF vom 6.9.2005, BStBl I S. 875

Fortführung eines Dienstverhältnisses

Zur vGA bei Fortführung eines Dienstverhältnisses nach Eintritt des Versorgungsfalls >BFH vom 5.3.2008, I R 12/07, BStBl 2015 II S. 409 und >BFH vom 23.10.2013, I R 60/12, BStBl 2015 II S. 413

Invaliditätsversorgung – dienstzeitunabhängig

Die Zusage einer dienstzeitunabhängigen Invaliditätsversorgung zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers i.H.v. 75 % des Bruttogehalts führt wegen Unüblichkeit zur vGA (>BFH vom 28.1.2004, I R 21/03, BStBl 2005 II S. 841).

Kapitalabfindung

Sagt eine Kapitalgesellschaft ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer anstelle der monatlichen Rente „spontan“ die Zahlung einer Kapitalabfindung der Versorgungsanwartschaft zu, so ist die gezahlte Abfindung regelmäßig vGA (>BFH vom 11.9.2013, I R 28/13, BStBl 2014 II S. 726 und >BFH vom 23.10.2013, I R 89/12, BStBl 2014 II S. 729). Bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern >BFH vom 28.4.2010, I R 78/08, BStBl 2013 II S. 41

Lebenshaltungskosten

Zur Pensionserhöhung wegen gestiegener Lebenshaltungskosten >BFH vom 27.7.1988, I R 68/84, BStBl 1989 II S. 57

Lebensgefährtin

Zur Pensionszusage zugunsten einer nichtehelichen Lebensgefährtin >BFH vom 29.11.2000, I R 90/99, BStBl 2001 II S. 204 sowie >BMF vom 25.7.2002, BStBl I S. 706 und >BMF vom 8.1.2003, BStBl I S. 93

Rückdeckungsversicherung

Beiträge, die eine GmbH für eine Lebensversicherung entrichtet, die sie zur Rückdeckung einer ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagten Pension abgeschlossen hat, stellen auch dann keine vGA dar, wenn die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (>BFH vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl 2004 II S. 131).

Tatsächliche Durchführung

Scheidet der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH vor Ablauf der Erdienenszeit aus dem Unternehmen als Geschäftsführer aus, wird der Versorgungsvertrag tatsächlich nicht durchgeführt. Die jährlichen Zuführungen zu der für die Versorgungszusage gebildeten Rückstellung stellen deswegen regelmäßig vGA dar (>BFH vom 25.6.2014, I R 76/13, BStBl 2015 II S. 665).

Übersorgung

• Nur-Pension

Sog. Nur-Pensionszusagen führen regelmäßig zur sog. Übersorgung, so dass eine Rückstellung nach § 6a EStG zu Lasten des Steuerbilanzgewinns nicht gebildet werden darf (>BFH vom 9.11.2005, I R 89/04, BStBl 2008 II S. 523 und >BFH vom 28.4.2010, I R 78/08, BStBl 2013 II S. 41 sowie >BMF vom 13.12.2012, BStBl 2013 I S. 35). Die Zusage einer Nur-Pension ist im Übrigen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (>BFH vom 17.5.1995, I R 147/93, BStBl 1996 II S. 204 und >BFH vom 28.4.2010, I R 78/08, BStBl 2013 II S. 41 sowie >BMF vom 28.1.2005, BStBl I S. 387).

- **Reduzierung der Aktivbezüge**
>BFH vom 27.3.2012, I R 56/11, BStBl II S. 665 sowie >BMF vom 3.11.2004, BStBl I S. 1045
- **Rentendynamik**
Zu fest zugesagten prozentualen Erhöhungen von Renten und Rentenanwartschaften >H 6a (17) Steigerungen der Versorgungsansprüche EStH

Unverfallbarkeit

Zu Vereinbarungen über eine Unverfallbarkeit in Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an Gesellschafter-Geschäftsführer >BMF vom 9.12.2002, BStBl I S. 1393 sowie >BFH vom 26.6.2013, I R 39/12, BStBl 2014 II S. 174

Warte-/Probezeit

Die Erteilung einer Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit ist in aller Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine derartige Wartezeit ist bei bereits erprobten Geschäftsführern insbesondere in Fällen der Umwandlung nicht erforderlich (>BFH vom 15.10.1997, I R 42/97, BStBl 1999 II S. 316, >BFH vom 29.10.1997, I R 52/97, BStBl 1999 II S. 318, >BFH vom 24.4.2002, I R 18/01, BStBl II S. 670, >BFH vom 23.2.2005, I R 70/04, BStBl II S. 882, >BFH vom 28.4.2010, I R 78/08, BStBl 2013 II S. 41 und >BFH vom 26.6.2013, I R 39/12, BStBl 2014 II S. 174 sowie >BMF vom 14.12.2012, BStBl 2013 I S. 58). Eine unter Verstoß gegen eine angemessene Probezeit erteilte Pensionszusage wächst auch nach Ablauf der angemessenen Probezeit nicht in eine fremdvergleichsgerechte Pensionszusage hinein (>BFH vom 28.4.2010, I R 78/08, BStBl 2013 II S. 41 sowie >BMF vom 14.12.2012, BStBl 2013 I S. 58).

Eine vGA kann bei einer unberechtigten Einbeziehung von Vordienstzeiten bei der Teilwertberechnung einer Pensionsrückstellung zu verneinen sein, wenn die Pensionszusage dem Grunde und der Höhe nach einem Fremdvergleich standhält (>BFH vom 18.4.2002, III R 43/00, BStBl 2003 II S. 149).

Wegfall einer Pensionsverpflichtung

Eine wegen Wegfalls der Verpflichtung gewinnerhöhend aufgelöste Pensionsrückstellung ist im Wege einer Gegenkorrektur nur um die tatsächlich bereits erfassten vGA der Vorjahre außerbilanziell zu kürzen (>BFH vom 21.8.2007, I R 74/06, BStBl 2008 II S. 277 sowie >BMF vom 28.5.2002, BStBl I S. 603).

...

H 8.9 Verdeckte Einlage

Anwachsung

Scheiden die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, die zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ohne Entschädigung mit der Folge aus, dass ihr Anteil am Gesellschaftsvermögen gem. §§ 736, 738 BGB der Komplementär-GmbH zuwächst, erbringen die Kommanditisten eine verdeckte Einlage in die Komplementär-GmbH. Dabei bemisst sich der Wert der verdeckten Einlage nach der Wertsteigerung, die die GmbH einschließlich des anteiligen Geschäftswerts durch die Anwachsung erfährt (>BFH vom 12.2.1980, VIII R 114/77, BStBl II S. 494 und >BFH vom 24.3.1987, I R 202/83, BStBl II S. 705 sowie >BMF vom 25.3.1998, BStBl I S. 268).

Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich verdeckter Einlagen ist auf solche Körperschaften beschränkt, die ihren Anteilseignern oder Mitgliedern kapitalmäßige oder mitgliedschaftsähnliche Rechte gewähren (>BFH vom 21.9.1989, IV R 115/88, BStBl 1990 II S. 86).

Behandlung beim Gesellschafter

Die verdeckte Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft führt auf der Ebene des Gesellschafters grundsätzlich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an dieser Gesellschaft (>BFH vom 12.2.1980, VIII R 114/77, BStBl II S. 494 und >BFH vom 29.7.1997, VIII R 57/94, BStBl 1998 II S. 652).

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

Bürgschaftsübernahme des Gesellschafters zu Gunsten der Gesellschaft

Mangels einlagefähigem Wirtschaftsgut sind die Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Einlage durch die bloße Abgabe des Bürgschaftsversprechens noch nicht erfüllt (>BFH vom 19.5.1982, I R 102/79, BStBl II S.631).

Wird der Gesellschafter aber aus der Bürgschaft in Anspruch genommen und war diese gesellschaftsrechtlich veranlasst, liegt eine verdeckte Einlage vor, soweit der Gesellschafter auf seine dadurch entstandene Regressforderung verzichtet. Dabei ist die verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert der Forderung zu bewerten (>BFH vom 18.12.2001, VIII R 27/00, BStBl 2002 II S.733).

Einlage von Beteiligungen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG

Die Bewertung der verdeckten Einlage einer Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der aufnehmenden Körperschaft erfolgt mit dem Teilwert (>BMF vom 2.11.1998, BStBl I S.1227).

Einlagefähiger Vermögensvorteil

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

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

geführt haben (>BFH vom 24.5.1984, I R 166/78, BStBl II S.747).

Gegenstand einer verdeckten Einlage kann auch ein immaterielles Wirtschaftsgut, wie z.B. ein nicht entgeltlich erworbener Firmenwert sein. Wegen der Notwendigkeit der Abgrenzung der gesellschaftsrechtlichen von der betrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft tritt hier das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG zurück (>BFH vom 24.3.1987, I R 202/83, BStBl II S.705).

>H 8.9 Nutzungsvorteile

>H 8.9 Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen

Erbfall

Vererbt ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens an seine Kapitalgesellschaft, handelt es sich um einen unentgeltlichen, nicht auf ihrer unternehmerischen Tätigkeit beruhenden Erwerb, der wie eine Einlage zu behandeln ist. Nachlassschulden sowie durch den Erbfall entstehende Verbindlichkeiten (z.B. Vermächtnisse) mindern die Höhe des Werts der Einlage (>BFH vom 24.3.1993, I R 131/90, BStBl II S.799).

Forderungsverzicht

Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht. Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung. Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forderungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ausgesprochen wird (>BFH vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S.307).

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch dann, wenn auf eine Forderung verzichtet wird, die kapitaleretzenden Charakter hat (>BFH vom 16.5.2001, I B 143/00, BStBl 2002 II S.436).

Bei Darlehensverlust >BMF vom 21.10.2010, BStBl I S.832

Forderungsverzicht gegen Besserungsschein

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine GmbH unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder auflösen soll und ist der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine (verdeckte) Einlage vor. Die Erfüllung der Forderung nach Bedingungeintritt ist keine vGA, sondern gilt als zurückgewährte Einlage (>BMF vom 2.12.2003, BStBl I S.648).

Umfasst der Forderungsverzicht auch den Anspruch auf Darlehenszinsen, sind nach Bedingungseintritt Zinsen auch für die Dauer der Krise als Betriebsausgaben anzusetzen (>BFH vom 30.5.1990, I R 41/87, BStBl 1991 II S. 588).

Gesellschaftsrechtliches Interesse

>BFH vom 29.7.1997, VIII R 57/94, BStBl 1998 II S. 652

Für die Prüfung der Frage, ob die Zuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist ausschließlich auf den Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung, nicht auf den Zeitpunkt des späteren Erfüllungsgeschäfts abzustellen. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann somit selbst dann anzunehmen sein, wenn zum Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung ein Gesellschaftsverhältnis nicht mehr besteht (analog zur vGA; >BFH vom 14.11.1984, I R 50/80, BStBl 1985 II S. 227).

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (>BFH vom 28.2.1956, I 92/54 U, BStBl III S. 154, >BFH vom 19.2.1970, I R 24/67, BStBl II S. 442, >BFH vom 26.11.1980, I R 52/77, BStBl 1981 II S. 181, >BFH vom 9.3.1983, I R 182/78, BStBl II S. 744, >BFH vom 11.4.1984, I R 175/79, BStBl II S. 535, >BFH vom 14.11.1984, I R 50/80, BStBl 1985 II S. 227, >BFH vom 24.3.1987, I R 202/83, BStBl II S. 705 und >BFH vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II S. 348).

Immaterielle Wirtschaftsgüter

>H 8.9 einlagefähiger Vermögensvorteil

Nachträgliche Preissenkungen

Nachträgliche Preissenkungen durch den Gesellschafter beim Verkauf von Wirtschaftsgütern an seine Kapitalgesellschaft stellen i.d.R. verdeckte Einlagen dar (>BFH vom 14.8.1974, I R 168/72, BStBl 1975 II S. 123).

Nahestehende Person

Die als verdeckte Einlage zu qualifizierende Zuwendung kann auch durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolgen, z.B. durch eine andere Tochtergesellschaft (>BFH vom 30.4.1968, I 161/65, BStBl II S. 720, >BFH vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307 und >BFH vom 12.12.2000, VIII R 62/93, BStBl 2001 II S. 234).

>H 8.5 III. nahestehende Person

Nutzungsvorteile

Die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung kann mangels Bilanzierbarkeit des Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer Einlage sein (>BFH vom 8.11.1960, I 131/59 S, BStBl III S. 513, >BFH vom 9.3.1962, I 203/61 S, BStBl III S. 338, >BFH vom 3.2.1971, I R 51/66, BStBl II S. 408, >BFH vom 24.5.1984, I R 166/78, BStBl II S. 747 und >BFH vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II S. 348). Das gilt auch, wenn der Gesellschafter ein verzinsliches Darlehen aufnimmt, um der Kapitalgesellschaft ein zinsloses Darlehen zu gewähren (>BFH vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II S. 348).

Keine einlagefähigen Nutzungsvorteile sind insbesondere

- eine ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistung (>BFH vom 14.3.1989, I R 8/85, BStBl II S. 633),
- eine unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts und
- der Zinsvorteil bei unverzinslicher oder geringverzinslicher Darlehensgewährung (>BFH vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II S. 348).

Rückgewähr einer vGA

Die Rückgewähr einer vGA führt regelmäßig zur Annahme einer Einlage. Das gilt unabhängig davon, ob sich die Rückzahlungsverpflichtung aus einer Satzungsklausel oder aus gesetzlichen Vorschriften (z.B. §§ 30, 31 GmbHG)

ergibt, oder ob sie seitens des Gesellschafters freiwillig erfolgt (>BFH vom 29.5.1996, I R 118/93, BStBl 1997 II S. 92, >BFH vom 31.5.2005, I R 35/04, BStBl 2006 II S. 132, sowie >BMF vom 6.8.1981, BStBl I S. 599).

>H 8.6 Rückgängigmachung

Verdecktes Leistungsentgelt

Gleicht ein Gesellschafter durch Zuwendungen Nachteile einer Kapitalgesellschaft aus, die diese durch die Übernahme von Aufgaben erleidet, die eigentlich der Gesellschafter zu erfüllen hat, ist das Gesellschaftsverhältnis für die Leistung nicht ursächlich. Folglich liegt keine steuerfreie Vermögensmehrung in Form einer verdeckten Einlage, sondern vielmehr eine steuerpflichtige Betriebseinnahme vor (>BFH vom 9.3.1983, I R 182/78, BStBl II S. 744).

Verzicht auf Pensionsanwartschaftsrechte

Verzichtet der Gesellschafter aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses auf einen bestehenden Anspruch aus einer ihm gegenüber durch die Kapitalgesellschaft gewährten Pensionszusage, liegt hierin eine verdeckte Einlage begründet. Dies gilt auch im Falle eines Verzichts vor Eintritt des vereinbarten Versorgungsfalles hinsichtlich des bis zum Verzichtszeitpunkt bereits erdienten (Anteils des) Versorgungsanspruches. Der durch die Ausübung der Pensionsrückstellung bei der Kapitalgesellschaft zu erfassende Gewinn ist im Rahmen der Einkommensermittlung in Höhe des Werts der verdeckten Einlage wieder in Abzug zu bringen. Aus der Annahme einer verdeckten Einlage folgt andererseits beim Gesellschafter zwingend die Annahme eines Zuflusses von Arbeitslohn bei gleichzeitiger Erhöhung der Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft (>BFH vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307). Sowohl hinsichtlich der Bewertung der verdeckten Einlage als auch hinsichtlich des Zuflusses beim Gesellschafter ist auf den Teilwert der Pensionszusage abzustellen und nicht auf den gem. § 6a EStG ermittelten Teilwert der Pensionsrückstellung der Kapitalgesellschaft. Bei der Ermittlung des Teilwerts ist die Bonität der zur Pensionszahlung verpflichteten Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen (>BFH vom 15.10.1997, I R 58/93, BStBl 1998 II S. 305).

Zum Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsanwartschaften (sog. Future Service) >BMF vom 14.8.2012, BStBl I S. 874

Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen

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

- Verzicht nach Entstehung:
Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Entstehung seines Anspruchs auf die Tätigkeitsvergütungen, wird damit der Zufluss der Einnahmen, verbunden mit der Verpflichtung zur Lohnversteuerung, nicht verhindert. Die Tätigkeitsvergütungen sind als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit zu versteuern. Der Verzicht stellt demgegenüber eine – die steuerlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters erhöhende – verdeckte Einlage dar (>BFH vom 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl 1995 II S. 362).
Bestehen zum Zeitpunkt des Gehaltsverzichts Liquiditätsschwierigkeiten, berührt dies die Werthaltigkeit der Gehaltsforderung, so dass die verdeckte Einlage unter dem Nennwert ggf. sogar mit 0 Euro zu bewerten ist (>BFH vom 19.5.1993, I R 34/92, BStBl II S. 804, >BFH vom 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl 1995 II S. 362 und >BFH vom 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307).
- Verzicht vor Entstehung:
Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf noch nicht entstandene Gehaltsansprüche, ergeben sich hieraus weder bei der Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer ertragsteuerliche Folgen (>BFH vom 24.5.1984, I R 166/78, BStBl II S. 747 und >BFH vom 14.3.1989, I R 8/85, BStBl II S. 633).
- Folgen eines Verzichts:
Zur verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft (>BFH-Urteile vom 3.2.2011, VI R 4/10, BStBl 2014 II S. 493 und VI R 66/09, BStBl 2014 II S. 491 und >BFH vom 15.5.2013, VI R 24/12, BStBl 2014 II S. 495 sowie >BMF vom 12.5.2014, BStBl I S. 860).

Zuschuss zur Abdeckung eines Bilanzverlustes

Der zur Abdeckung eines Bilanzverlustes der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Zuschuss stellt eine verdeckte Einlage dar (>BFH vom 12.2.1980, VIII R 114/77, BStBl II S. 494).