

Nummer 1 und 9 des Einkommensteuergesetzes erzielen, für Zwecke der Durchführung der Besteuerung mit Ertragsteuern wie Leistungen und Leistungsversprechen zwischen einer rechtsfähigen Körperschaft und deren Anteilseignern zu behandeln.

(2)¹ Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

(3)² Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

(4)³ (aufgehoben)

(5)⁴ Bei Körperschaften und Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

(6) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zulässig.

(7)⁵ Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 sind

1. bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben;
2. bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Satz 1 gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

² Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

(8)¹ Werden Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst, so ist das Einkommensteuergesetz auf den Betrieb gewerblicher Art anzuwenden, sich durch die Zusammenfassung ergibt. Nicht ausgegliederte Einkünfte der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten Betrieb abgezogen werden. Ein Rücktrag von Verlusten des Betriebs gewerblicher Art auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zusammenfassung ist unzulässig. Ein bei einem Betrieb gewerblicher Art festgestellter Verlustvortrag kann nach dem Einkommensteuergesetz vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den dieser Betrieb gewerblicher Art nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt. Die Einschränkungen der Sätze 2 bis 5 für gleichartige Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst sind nicht anzuwenden. Kommt es bei einem Betrieb gewerblicher Art, der zusammengefasst wird, innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren zu einer Zusammenfassung zur Anwendung des § 3a des Einkommensteuergesetzes, so ist der Verlustvortrag nach dem § 3a Absatz 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes nach dem § 4 Satz 4 genannten Verlustvorträge anzuwenden.

(9)² Wenn für Kapitalgesellschaften Absatz 7 Satz 1 Nr. 1 bis 3 kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft nach der Spartenabgabe Sparten zuzuordnen:

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Betrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;
2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammengefasst werden, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei die Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;
3. alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

² Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Die Aufnahme einer weiteren Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte; Entfällt die Aufgabe einer solchen Tätigkeit, so ist die Sparte zu löschen. Ein negativer Gesamtbetrag einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden. Er mindert jedoch nach dem Einkommensteuergesetz die positiven Gesamtbeträge der übrigen Sparten in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Zeiträumen für dieselbe Sparte ergeben. Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Zeitraums nicht mehr vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden; hiernach nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus den Sparten der verlusttätigen Tätigkeiten ausgeübt werden, entfallen. Liegen die

¹ § 8 Abs. 2 neu gef. mWv VZ 2006 durch G v. 7.12.2006 (BGBl. I S. 2782).

² § 8 Abs. 3 Sätze 3 bis 6 angef. durch G v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

³ § 8 Abs. 4 aufgeh. durch G v. 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912).

⁴ § 8 Abs. 5 neu gef. durch G v. 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411).

⁵ § 8 Abs. 7 angef. mWv VZ 2009 durch G v. 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794).

¹ § 8 Abs. 8 angef. mWv VZ 2009 durch G v. 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794); **zur Anwendung siehe § 34 Abs. 3d.**

² § 8 Abs. 9 angef. mWv VZ 2009 durch G v. 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794); **zur Anwendung siehe § 34 Abs. 3d.**

Zufusslegung/Vorteilsgeneignheit. Die Minderung des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG¹⁾ (→ 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 14.7.2021, BStBl. I S. 1098 (Rn. 3.25 ff.) 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

¹⁾ dtv 5785 ESt/LSt Nr. 1.

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.

– **Anwendungsschreiben zur Option zur Körperschaftsteuer.** → BMF vom 10.11.2021, BStBl. I S. 2212.

– **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 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 HGB¹⁾, → 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 Rechengänge 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 nahe stehende 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).

– **Konzernrückhalt.** Der Konzernrückhalt beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung. → BMF vom 14.7.2021, BStBl. I S. 1098 (Rn. 3.94).

– **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) und → BFH vom 27.2.2019, I R 73/16, BStBl. II S. 394 aus anderen Gründen aufgehoben durch BVerfG-Beschluss vom 4.3.2021, 2 BvR 1161/19.

– **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).

¹⁾ dtv 5002 HGB Nr. 1.

Nahestehende Person.

– **International verbundene Unternehmen.** Zum Begriff des Nahestehens bei international verbundenen Unternehmen → BMF vom 14.7.2021, BStBl. I S. 1098 (Rn. 1.9 ff.) 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 zuwendenden 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 R 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).

Eine gemeinnützige Stiftung kann im Verhältnis zu einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft eine nahestehende Person sein (→ BFH vom 13.7.2021, I R 16/18, BStBl. 2022 II S. 119).

– **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.