

ne Maßnahmen“ entfallen (vgl. Abschn. V. 2.). Demgegenüber beschränkt § 52 Abs. 27 EStG eine entsprechende Regelung auf Herstellungsfälle. Bei Erhaltungsaufwand wird nicht auf den Beginn der Maßnahme abgestellt; vielmehr gilt die Einschränkung erstmals bei Erhaltungsaufwand, der nach dem 31. 12. 2003 entstanden ist.

## 2. Erhaltungsaufwand i. S. des § 82b EStDV

Größerer Erhaltungsaufwand konnte in der Vergangenheit nach § 82b EStDV auf einen Zeitraum bis zu fünf Jahren verteilt werden. Nachdem durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999<sup>13</sup> die Vorschrift des § 82b EStDV mit Wirkung ab 1. 1. 1999 aufgehoben worden war, wurde sie nunmehr wieder eingeführt.

§ 82b EStDV ist erstmals auf Erhaltungsaufwand anzuwenden, der nach dem 31. 12. 2003 entstanden ist (§ 84 Abs. 4a Satz 2 EStDV). Begünstigt sind damit – wenn auch im beschränkten Umfang – auch Maßnahmen, die der Stpfl. bereits vor dem 1. 1. 2004 begonnen hatte und für die es eines Anreizes durch eine Steuervergünstigung nicht mehr bedurft hätte. Diese für den Stpfl. günstige Regelung entspricht der seinerzeit belastenden Regelung bei der Aufhebung des § 82b EStDV ab 1. 1. 1999.

## VII. Zusammenfassung

Die Vorschriften über die erstmalige Anwendung neuer oder geänderter Vorschriften des EStG und des InvZuLG 1999 lassen ein einheitliches Konzept nicht erkennen. Sie werden weder dem Erfordernis des Vertrauensschutzes in bestehende Gesetze ausreichend gerecht, noch schließen sie Mitnahmeeffekte bei der Wiedereinführung neuer Vergünstigungen – hier § 82b EStDV – aus. Die Anwendungsvorschriften sind häufig differenziert, wo Differenzierungen nicht erforderlich sind, und undifferenziert, wo Differenzierungen notwendig gewesen wären.

### 1. Die Vorschriften tragen dem Erfordernis des Vertrauensschutzes

- unzureichend Rechnung, indem sie bei der Einschränkung der AfA nach § 7 Abs. 1 EStG nicht auf die Investitionsentscheidung des Stpfl., sondern auf den Abschluss der Investition abstellen,
- in einem unverhältnismäßig hohen Ausmaß Rechnung, soweit sie bei der neuen Vorschrift über den anschaffungsnahen Aufwand (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a i. V. mit § 52 Abs. 16 EStG), bei der Verminderung der degressiven AfA in Herstellungsfällen (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3c EStG), bei der Verminderung der erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h und 7i EStG und der Abzugsbeträge nach den §§ 10f und 10g EStG sowie bei allen geänderten Vorschriften des InvZuLG 1999 nicht auf die bindende und nach außen hin erkennbare Investitionsentscheidung des Stpfl. abstellen, sondern auf den (objektivbezogenen) Her-

stellungsbeginn durch eine andere Person, deren Vertrauen nicht geschützt werden muss.

2. Der Ausschluss von Mitnahmeeffekten ist unzulänglich, weil bei der Wiedereinführung des § 82b EStDV auch Investitionen begünstigt sind, die vor dem 1. 1. 2004 bereits begonnen waren.

3. Infolge von Differenzierungen werden vergleichbare Sachverhalte im Ergebnis unterschiedlich behandelt:

- Bei der Verminderung der degressiven AfA (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3c EStG) werden die Fälle der Herstellung gegenüber den Fällen der Anschaffung bevorzugt behandelt, weil bei der Herstellung auf den früheren (objektbezogenen) Herstellungsbeginn auch dann abgestellt wird, wenn der Stpfl. selbst erst nach dem 31. 12. 2003 tätig wird, während bei der Anschaffung der (subjektbezogene) Abschluss des notariellen Vertrags durch den Stpfl. maßgebend ist.
- Der Abzug für Erhaltungsaufwand nach § 10f EStG wird nur vermindert, wenn die Erhaltungsmaßnahme nach dem 31. 12. 2003 begonnen wird, während bei Erhaltungsaufwand nach § 10g EStG auch vor dem 1. 1. 2004 begonnene Maßnahmen betroffen sind, wenn auch nur i. H. der nach dem 31. 12. 2003 entstandenen Aufwendungen.
- Im EStG werden die geänderten Vorschriften noch nicht wirksam, wenn zwar der nach außen erkennbare Herstellungsbeginn erst nach dem 31. 12. 2003 liegt, aber ein Bauantrag oder Bauunterlagen vor dem 1. 1. 2004 eingereicht worden sind. Im InvZuLG ist immer der tatsächliche Herstellungsbeginn maßgebend, auch wenn vor dem jeweiligen Stichtag ein Bauantrag oder Bauunterlagen eingereicht worden sind.

4. Infolge fehlender Differenzierungen werden bei den erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h und 7i EStG unvergleichbare Sachverhalte im Ergebnis gleich behandelt, weil – anders als bei der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG – in den Fällen der Anschaffung wie in den Fällen der Herstellung der objektbezogene Herstellungsbeginn maßgebend ist und nicht der rechtswirksame Abschluss des obligatorischen Vertrags.

Es ist kaum vorstellbar, dass den an der Gesetzgebung Beteiligten sämtliche Auswirkungen der formulierten Anwendungsregelungen bewusst gewesen sind. Dies berechtigt jedoch nicht dazu, die Vorschriften gegen ihren Wortlaut auszulegen. Bereits eine unklare Gesetzesfassung ist nach den Grundsätzen der Meistbegünstigung zugunsten des Stpfl. auszulegen<sup>14</sup>. Das gilt erst recht, wenn nur die gesetzgeberische Absicht unklar erscheint, der Gesetzeswortlaut selbst aber eindeutig ist.

13... BGBl. I 1999 S. 402, BStBl. I 1999 S. 304.

14... BFH-Urteil vom 10. 1. 1992 III R 223/90, BStBl. II 1992 S. 427.

RA Uwe Pel, Fachanwalt für Steuerrecht, Eppelsheim/Rheinhausen

# Die verdeckte Gewinnausschüttung der Nichtkapitalgesellschaften im Wandel von Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum BFH-Urteil vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup>

## I. Einleitung

Der persönliche Anwendungsbereich des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) erstreckt sich nach der Systematik des KStG grundsätzlich auf alle KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 KStG. Unter Berücksichtigung der von der Rspr. entwickelten, im Zeitablauf wechselnden, Voraussetzungen der vGA ergeben sich jedoch aus der Heterogenität von deren Struk-

turen Einschränkungen. Denn § 1 Abs. 1 KStG umfasst sowohl die sich in der rechtlichen Konditionierung gravierend unterscheidenden Gesellschaften i. S. des Gesellschaftsrechts als auch die Zweckvermögen sowie die Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des Öffentlichen Rechts. Diese Unterneh-

1... DB 2002 S. 2686.

mensformen weisen im Hinblick auf die für die Anwendbarkeit des Rechtsinstituts der vGA für Nichtkapitalgesellschaften kritischen Elemente der mitgliedschaftsrechtlichen Stellung des Zuwendungsempfängers und, je nach gerade gültiger Begriffsbestimmung, ggf. dessen kapitalmäßiger Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft, höchst unterschiedliche Voraussetzungen auf.

## II. Gesellschaftsrechtliche Vorgaben

Gesellschaften i. S. des Gesellschaftsrechts sind privatrechtliche, rechtsgeschäftlich begründete Personenzusammenschlüsse zu einem gemeinsamen Zweck<sup>2</sup>. Die diese Voraussetzungen erfüllenden Gebilde (AG, KGaA, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, VVaG, rechtsfähiger und nicht rechtsfähiger Verein), zu denen nur u. a. auch die wegen ihrer praktischen Bedeutung<sup>3</sup> und aufgrund der historischen Entwicklung<sup>4</sup> dieses Rechtsinstituts das Erscheinungsbild der vGA prägenden Kapitalgesellschaften gehören, sind körperschaftlich organisiert. Sie treten nach außen als Einheit auf, handeln durch Organe, sind in ihrem Bestand vom Mitgliederwechsel unabhängig und verfügen über das Institut der über die wesentlichen Grundlagen der Vereinigung entscheidenden Mitgliederversammlung. Aus der Mitgliedschaft resultieren die Mitverwaltungsrechte, deren Inhalt je nach Gesellschaftsform zwar Nuancierungen unterworfen ist (so ist z. B. die Mitgliedschaft in einer Genossenschaft personalistischer ausgestaltet als die in einer Kapitalgesellschaft). Jedoch sind diese Unterschiede ohne Einfluss auf die Beantwortung der Frage nach dem Vorhandensein einer mitgliedschaftsrechtlichen Position als solcher, sondern betreffen lediglich die nachgeordnete Problematik, ob eine Zuwendung durch das Mitgliedschaftsverhältnis auch veranlasst ist. Im Hinblick auf die eingangs definierten, hier kritischen Voraussetzungen der vGA von Bedeutung sind dagegen die Unterschiede, die zwischen den Gesellschaftsformen im Hinblick auf das Erfordernis einer kapitalmäßigen Beteiligung der Mitglieder an der Gesellschaft, der Fungibilität dieser Beteiligung, die Ausrichtung des Stimmrechts an der Höhe der geleisteten Einlage sowie die Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös bestehen. So werden z. B. die Mitverwaltungsrechte bei den Kapitalgesellschaften zwingend noch durch eine kapitalmäßige Beteiligung des Gesellschafters komplettiert, während die Beteiligung der Genossen am Vermögen der Genossenschaft schon nicht mehr Voraussetzung, sondern lediglich Folge der Mitgliedschaft ist.

Bei den Vereinen ist überhaupt keine Beteiligung an einem Vereinsvermögen erforderlich. Die Mitgliedschaft ist bei den Kapitalgesellschaften grundsätzlich als von den Gesellschaftern verwertbares Vermögensrecht ausgestaltet, wohingegen sie beim Verein weder übertragbar noch vererblich ist. Das Stimmrecht ist bei den Kapitalgesellschaften grundsätzlich an der Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung ausgerichtet, während jeder Genosse wegen deren personalistischer Struktur bei der Genossenschaft grundsätzlich nur eine Stimme hat.

Im Gegensatz zu den Gesellschaften i. S. des Gesellschaftsrechts handelt es sich bei den Zweckvermögen (Anstalt, Stiftung, sonstige Fälle von Zweckvermögen), egal ob rechtsfähig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) oder nicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), um selbstständige Sondervermögen, die aus dem Vermögen des Widmenden gerade dauerhaft und nicht beliebig rückgängigmachbar ausgeschieden sind. Die Willensbildung in diesen Sondervermögen vollzieht sich mangels des Vorhandenseins von Mitgliedern ausschließlich durch deren Organe<sup>5</sup>.

Bei einem BgA von juristischen Personen des Öffentlichen Rechts i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG handelt es sich nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG nur um solche Betriebe, die mit der Trägerkörperschaft eine rechtliche Einheit bil-

den. Sie sind rechtlich also gerade nicht verselbstständigt, sondern deren nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit, die auch nicht überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen darf, hebt sich lediglich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person (Trägerkörperschaft) wirtschaftlich heraus. Klassische BgA sind insofern z. B. Betriebe der Wasser- und Energieversorgung sowie Sport- und Bädereinrichtungen. Privatrechtlich z. B. in der Rechtsform der GmbH oder der AG verselbstständigte Betriebe unterfallen der Norm nicht, sondern werden im gegebenen Beispiel als selbstständige KSt.-Subjekte nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erfasst.

## III. Rechtsprechung des I. Senats zur verdeckten Gewinnausschüttung

Im Rahmen der Vielzahl der im Zeitablauf eingetretenen Wandlungen der Rspr. zur vGA hat sich das Erfordernis der mitgliedschaftsrechtlichen oder doch zumindest mitgliedschaftsähnlichen Stellung des Begünstigten als Konstante erwiesen. Die Bedeutung dieses Elements ergibt sich daraus, dass der Zuwendungsempfänger des Vermögensvorteils erst durch die mitgliedschaftliche Position in die Lage versetzt wird, zu seinen Gunsten Einfluss auf das KSt.-Subjekt ausüben zu können. Für Zwecke der vGA ist der Begriff des Mitgliedschaftsrechts deshalb gleichbedeutend mit den diese Einflussmöglichkeit vermittelnden Mitverwaltungsrechten. Das der gesellschaftsrechtlichen Definition des Begriffs des Mitgliedschaftsrechts darüber hinaus noch innewohnende Element der vermögensrechtlichen Beteiligung, dessen Vorliegen im übrigen bei den Kapitalgesellschaften unproblematisch ist, ist für Zwecke der vGA bei isolierter Betrachtung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG demgegenüber irrelevant<sup>6</sup>.

Dieses klare Ergebnis wird durch die Urteile des I. Senats konterkariert, nach denen es zu den Voraussetzungen einer vGA gehört, dass die Zuwendung der Gesellschaft zumindest in der Lage sein muss, beim Empfänger einen Zufluss i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszulösen.

Durch dieses Postulat der Zusammenschau von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wird das Element der kapitalmäßigen Beteiligung – mit erheblichen Auswirkungen für die Nichtkapitalgesellschaften – in die Voraussetzungen der vGA hineingetragen. Obwohl die Nichtkapitalgesellschaften – mit Ausnahme der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften – nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannt sind, führt dies zwar nicht zu einer generellen vGA-Unfähigkeit dieser Gesellschaften. Denn die Norm enthält nach der höchstrichterlichen Rspr. keine abschließende Aufzählung, sondern ist auch auf Ausschüttungen von nicht aufgeführten Körperschaften anwendbar. Voraussetzung für die Anwendbarkeit ist dann jedoch, dass die Mitgliedschaftsrechte an diesen einer kapitalmäßigen Beteiligung i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleichkommen<sup>7</sup>.

Die Erkenntnisse des I. Senats zu den Voraussetzungen einer vGA lassen sich im Hinblick auf das Erfordernis der kapitalmäßi-

- 2... *Baumbach/Hopt*, Komm. z. HGB, 30. Aufl., vor § 105 HGB Rdn. 1.
- 3... Laut *Wöhe* (Steuern des Unternehmens, 1991, S. 127) handelt es sich bei der ganz überwiegenden Zahl der steuerpflichtigen KSt.-Subjekte um Kapitalgesellschaften, auf die rund 90% des KSt.-Aufkommens entfällt.
- 4... Die Entwicklung des Rechtsinstituts der vGA vollzog sich anhand von Leistungsabgaben der Kapitalgesellschaften; vgl. *Wrede*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 20 EStG Rdn. 220, m. w. N.
- 5... Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 1 KStG Rdn. 48.
- 6... Niedersächs. FG vom 12. 6. 2001 6 K 852/98, EFG 2002 S. 220, mit Anm. *Valentin*; Rev. entschieden durch BFH-Urteil vom 18. 12. 2002 I R 93/01, BFH/NV 2003 S. 946; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 1991 S. 161.
- 7... BFH-Urteil vom 8. 2. 1995 I R 73/94, BStBl. II 1995 S. 552 = DB 1995 S. 1111, m. w. N.

gen Beteiligung im Überblick unter Einschluss des Urteils vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup> im Wesentlichen in vier Zeitzonen einteilen, nämlich in die Zeiträume:

- bis zum 11. 2. 1987,
- vom 11. 2. 1987 bis zum 9. 8. 1989,
- vom 9. 8. 1989 bis zum 7. 8. 2002
- und ab dem 7. 8. 2002.

Bis zum 11. 2. 1987 lag nach über lange Jahrzehnte geltender Rspr. eine vGA vor, wenn eine Körperschaft einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt haben würde<sup>8</sup>. Im Hinblick auf die eingangs erwähnten kritischen Elemente der vGA genügte damit das Vorliegen einer mitgliederschaftlichen Position. Eine kapitalmäßige Beteiligung war darüber hinaus nicht erforderlich.

Mit Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup> wurde diese Definition um das Erfordernis ergänzt, dass der Empfänger der Vorteilszuwendung an der die Leistung gewährenden Körperschaft i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beteiligt sein muss. Nunmehr musste eine kapitalmäßige Beteiligung des Gesellschafters vorliegen, damit auf Ebene der Körperschaft eine vGA ausgelöst werden konnte. Zur Begründung rekurrierte der I. Senat auf das Wesen der vGA, das darin bestehe,

„dass dem Gesellschafter von der Gesellschaft Gewinn in einer Form zugeführt wird, in der er nicht als Gewinn erscheint, sondern in einer anderen Form verborgen ist. . . Die Rechtsfolgen der vGA treten deshalb nur ein, wenn Zuwendungsempfänger ein Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person sind, weil einkommensteuerrechtlich Kapitaleinkünfte nicht einer Person zugerechnet werden können, die an der Kapitalgesellschaft nicht beteiligt ist.“

Nach auch von der Finanzverwaltung übernommener Erkenntnis des I. Senats im Urteil vom 9. 8. 1989 I R 4/84<sup>10</sup> war dann für die Frage, ob eine vGA vorliegt wiederum ausschließlich auf die Sicht der den Vermögensvorteil zuwendenden Körperschaft abzustellen<sup>11</sup>. Die Definition wurde dahingehend fortentwickelt, dass für die Annahme einer vGA eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung genügt, die sich einkommensmindernd auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss steht. Der Zufluss des Vermögensvorteils beim Anteilseigner war nach der ständigen Rspr. des Senats gewordenen Definition für die Annahme einer vGA nicht erforderlich<sup>12</sup>. Begründet wird diese Kehrtwende einerseits mit dem Wortlaut der die vGA regelnden Norm (§§ 6 Abs. 1 Satz 2 i.V. mit 6 Abs. 1 Satz 1 und 7 Abs. 2 KStG a. F.), der nicht zu entnehmen sei, dass sie nicht für den im Entscheidungsfall maßgebenden BgA i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG gelten soll. Zum anderen wird verwiesen auf das Verständnis der Norm als Einkommensermittlungsvorschrift, die Anknüpfung des Gesetzgebers an das auf der traditionellen Rspr. zur vGA aufbauende KStG 1934 und die Tatsache, dass das KStG die Bedeutung der steuerlichen Verhältnisse der Anteilseigner für die vGA nicht ausdrücklich anordnet.

Nach dem noch zum Anrechnungsverfahren ergangenen und die Jahre 1993 und 1994 betr. Urteil vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup> setzt die Annahme einer vGA nach Ansicht des I. Senats nunmehr zusätzlich voraus, „dass die Unterschiedsbetragsminderung die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.“ Der Senat knüpft mit dieser Änderung der Rspr. wieder an seine durch Urteil vom

9. 8. 1989 I R 4/84<sup>10</sup> aufgegebene Rspr. von 1987 an, nach der die Annahme einer vGA die Beteiligung des Empfängers der Vorteilszuwendung an der die Leistung gewährenden Körperschaft i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG voraussetzte. Der Grund für diese neuerliche Änderung der Rspr. ist laut *Wassermeyer*<sup>13</sup> darin zu sehen, dass das Anrechnungsverfahren von seinem Sinngehalt her auf eine solche vGA keine Anwendung finden kann, die beim Gesellschafter keinen Beteiligungsertrag i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auslösen kann.

#### IV. Auswirkungen auf Nichtkapitalgesellschaften

Zur Beantwortung der Frage, ob eine vGA auch bei Nichtkapitalgesellschaften möglich ist, ist somit nicht nur durchgehend zu untersuchen, ob das konkrete Unternehmen auf Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Vorgaben in der Lage ist, dem Zuwendungsempfänger eine mitgliederschaftliche Position zu vermitteln. Vielmehr kann darüber hinaus auch entscheidungsrelevant sein, ob die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht aufgeführten VVaG, rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Vereine, rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Stiftungen, Anstalten, anderen Zweckvermögen des privaten Rechts und Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des Öffentlichen Rechts ihren Mitgliedern auch über eine kapitalmäßige Beteiligung verbunden sind.

##### 1. Rechtslage bis zum BFH-Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83

Bis zum Urteil des BFH vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup> wurde über lange Jahrzehnte nach gefestigter höchstrichterlicher Rspr., zurückgehend noch auf die Erkenntnisse des RFH, von der Anwendbarkeit des Rechtsinstituts der vGA auch auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften<sup>14</sup>, VVaG<sup>15</sup>, Vereine und *Realgemeinden*<sup>16</sup> sowie BgA<sup>17</sup> ausgegangen. In allen diesen Fällen wurde die Vermittlung einer mitgliederschaftlichen Position gesehen.

Betreffend den in Form eines rechtlich nicht verselbstständigten Eigenbetriebs geführten BgA wurde die mitgliederschaftsähnliche Stellung der Trägerkörperschaft – trotz der rechtlichen Einheit von Trägerkörperschaft und BgA – bis zum Urteil vom 13. 3. 1974 I R 7/71<sup>18</sup> mit dem Hinweis auf die Aufführung des BgA in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und dessen hieraus folgender eigenen Steuerrechtsfähigkeit sowie die Vergleichbarkeit der Trägerkör-

- 8... BFH-Urteil vom 28. 1. 1981 I R 10/77, BStBl. II 1981 S. 612 = DB 1981 S. 1594, m. w. N.
- 9... BStBl. II 1987 S. 643 = DB 1987 S. 1397.
- 10... BStBl. II 1990 S. 237 = DB 1990 S. 766; Abschn. 31 Abs. 3 KStR 1995.
- 11... Ablehnend *Wrede*, a.a.O. (Fn. 4), § 20 EStG Rdn. 223 ff. m. w. N.; nicht festgelegt hingegen der VIII. Senat in seinem Beschluss vom 14. 7. 1998 VIII B 38/98, DB 1998 S. 1994.
- 12... BFH-Urteil vom 4. 12. 1991 I R 63/90, BStBl. II 1992 S. 362 = DB 1992 S. 923, m. w. N.; vom 2. 2. 1994 I R 78/92, BStBl. II 1994 S. 479 = DB 1994 S. 1064; vom 5. 10. 1994 I R 50/94, BStBl. II 1995 S. 549 = DB 1995 S. 957.
- 13... DB 2002 S. 2668.
- 14... BFH-Urteil vom 16. 12. 1955 I 12/55 U, BStBl. III 1956 S. 43 = DB 1956 S. 151; vom 9. 2. 1972 I R 29/70, BStBl. II 1972 S. 361 = DB 1972 S. 757.
- 15... RFH vom 21. 4. 1937 I A 278/36, RStBl. 1937 S. 911; BFH-Urteil vom 13. 3. 1963 I 248/61 U, BStBl. III 1963 S. 244 = DB 1963 S. 609; vom 26. 6. 1968 I 127/65, BStBl. II 1969 S. 12; vom 14. 7. 1976 I R 239/73, BStBl. II 1976 S. 731 = DB 1977 S. 286; BMF-Schreiben vom 19. 6. 1980, DB 1980 S. 1374; vom 24. 11. 1981, DB 1981 S. 2517.
- 16... BFH-Urteil vom 23. 9. 1970 I R 22/67, BStBl. II 1971 S. 47 = DB 1971 S. 318.
- 17... BFH-Urteil vom 29. 5. 1968 I 46/65, BStBl. II 1968 S. 692; vom 14. 3. 1984 I R 223/80, BStBl. II 1984 S. 496 = DB 1984 S. 1444; vom 13. 3. 1985 I R 75/82, BStBl. II 1985 S. 435 = DB 1985 S. 1724.
- 18... BStBl. II 1974 S. 391.

perschaft mit dem beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft begründet<sup>19</sup>. Obwohl der BFH in seinem Urteil vom 13. 3. 1974 I R 7/71<sup>18</sup> unter Änderung seiner bisherigen Rspr. feststellte, dass Steuerrechtssubjekt i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht der BgA, sondern vielmehr die juristische Person des Öffentlichen Rechts selbst sei, änderte dies nichts daran, dass dennoch an der Auffassung festgehalten wurde, dass zwischen Trägerkörperschaft und BgA eine mitgliedschaftsähnliche Verknüpfung bestehe. Zur Begründung dieser Ansicht wurde nunmehr allerdings darauf abgestellt, dass die neue Sichtweise nichts daran ändere,

„dass für jeden Betrieb gewerblicher Art . . . das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt. gesondert gegen die Körperschaft des öffentlichen Rechts festzusetzen ist“<sup>20</sup>.

An der Fiktion, der BgA sei ein selbstständiges Steuerrechtssubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und die Trägerkörperschaft sei deren Alleingesellschafterin wird bis heute festgehalten<sup>21</sup>.

Da Destinatäre einer Stiftung kein mitgliedschaftsrechtliches sondern allenfalls ein schuldrechtliches Verhältnis zu dieser haben, wurde eine vGA dieses KSt.-Subjekts hingegen als nicht möglich angesehen<sup>22</sup>.

Wegen der ebenfalls fehlenden mitgliedschaftsrechtlichen Ausrichtung muss selbiges dann für die Anstalt sowie die anderen Zweckvermögen des privaten Rechts unabhängig davon gelten, ob sie rechtsfähig sind.

Die Finanzverwaltung folgte dieser Rspr. uneingeschränkt. So wurde die einschlägige Rspr. zu Genossenschaften, VVaG<sup>23</sup>, Realgemeinden, Vereinen, BgA und Stiftungen sogar ausdrücklich in Abschn. 31 Abs. 2 KStR 1985 zitiert, während sich noch Abschn. 31 Abs. 2 KStR 1977 und 1981 mit einem allgemeinen Verweis auf die ständige Rspr. des BFH begnügten. Die Problematik der vGA bei Konzessionsabgaben wurde in Abschn. 32 und 34 der zitierten Richtlinien durchgehend gleich behandelt.

Im Schrifttum plädiert allerdings *Schulze zur Wiesche*<sup>24</sup> im Hinblick darauf, dass von den durch eine Stiftung Begünstigten ein Beirat oder ein Kuratorium bestellt und besetzt werden kann, über welche – je nach Ausgestaltung der Satzung – Einfluss auf den Stiftungsvorstand möglich werde, dafür, auch bei Stiftungen von der Möglichkeit der vGA auszugehen. Denn auf diese Weise könne auch eine Stiftung unter die Kontrolle einer Personengruppe kommen. Insbesondere bei Familienstiftungen könne eine ähnliche Personenabhängigkeit bestehen wie bei einem BgA von der Trägerkörperschaft.

Zum BgA vertrat *Rader*<sup>25</sup> im Hinblick auf das Urteil des BFH vom 13. 3. 1974 I R 7/71<sup>18</sup>, in dem dieser unter Abkehr von seiner bisherigen Rspr. feststellte, dass Steuerrechtssubjekt i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 nicht der BgA, sondern die juristische Person des Öffentlichen Rechts ist, die Ansicht, wegen der hieraus folgenden Einheit von Trägerkörperschaft und BgA sei mit dieser Feststellung eine vGA in diesem Bereich nicht mehr möglich. Allerdings ging der BFH in seinen späteren Entscheidungen zur Problematik wegen Unterstellung mitgliedschaftsähnlicher Beziehungen zwischen Trägerkörperschaft und BgA trotz rechtlicher Einheit über diesen Einwand hinweg<sup>26</sup>.

## 2. Rechtslage mit BFH-Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83

Der zuvor konstatierte Gleichklang von Rspr. und Finanzverwaltung endete mit dem Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup>, in dem der I. Senat bei einem rechtsfähigen LSt.-Hilfverein die Annahme einer vGA daran knüpfte, dass der Leistungsempfänger i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG an der Körperschaft beteiligt ist. Da sich § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG expressis verbis nur auf die in § 1 Abs. 1 KStG aufgezählten Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erstreckt, war damit eine vGA

bei allen anderen KSt.-Subjekten des § 1 Abs. 1 KStG nur noch dann möglich, wenn die Rechte deren Mitglieder der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vergleichbar waren (s. Abschn. III.). Für das Vorliegen einer solchen Beteiligung vergleichbaren Rechten sprechen die Beteiligung an Gewinn und Liquidationserlös, die Fungibilität des Mitgliedschaftsrechts und die Ausrichtung des Stimmrechts an der Höhe der geleisteten Einlage<sup>27</sup>.

Diese Voraussetzungen liegen, wie sich den Ausführungen in Abschn. II. entnehmen lässt, grundsätzlich bei den KSt.-Subjekten i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG nicht vor<sup>28</sup>. Hinsichtlich des rechtsfähigen Vereins weist der I. Senat in seiner Entscheidung vom 11. 2. 1987 ausdrücklich darauf hin, dass das Mitgliedschaftsrecht an einem solchen darum kein Vermögensrecht i. S. eines Anteils am Vereinsvermögen verkörpert, weil das Vereinsvermögen ausschließlich dem Verein als selbstständigem Rechtsträger zugeordnet ist. Das grundsätzlich weder übertragbare noch vererbliche Mitgliedschaftsrecht verkörpere kein Vermögensrecht in diesem Sinn.

Auch der BgA vermittelt der Trägerkörperschaft keine einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichkommenden Mitgliedschaftsrechte<sup>29</sup>.

Beim VVaG, nach seinem Wesen im Übrigen ein wirtschaftlicher Verein, fehlt es nach Ansicht des BFH an einer kapitalmäßigen Beteiligung, weil der VVaG dem ermäßigten KSt.-Satz des § 23 Abs. 2 Satz 1 KStG 1984 unterfällt und dies nach § 23 Abs. 2 Satz 2 KStG nur möglich ist, wenn keine Einkünfte i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegen<sup>30</sup>.

Die Finanzverwaltung sieht § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG indes als Einkommensermittlungsvorschrift der Körperschaft, die von der Frage zu trennen ist, ob beim Mitglied Einkünfte i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen. Sie hat deshalb auf das Urteil vom 11. 2. 1987 mit einem Nichtanwendungserlass reagiert und hält an der vor dem Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup> gültigen Rechtslage fest<sup>31</sup>. Auch im Schrifttum ist das Urteil abgelehnt worden<sup>32</sup>.

## 3. Rechtslage mit Urteil vom 9. 8. 1989 I R 4/84<sup>10</sup>

Wie bereits in Abschn. III. ausgeführt, hat der I. Senat mit Urteil vom 9. 8. 1989 bezogen auf eine in Form eines BgA i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG betriebene Sparkasse unter ausdrücklicher Aufgabe seines Urteils vom 11. 2. 1987 entschieden, dass die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht voraussetzt, dass die vGA beim Empfänger der Vorteilszuwendung zu Einnahmen

19... S. *Rader*, BB 1977 S. 1441 (1443), m. w. N.

20... BFH vom 13. 3. 1974, a.a.O. (Fn. 18); *Staiger*, in: Lademann, Komm. z. KStG, § 8 Rdn. 210.

21... BFH-Urteil vom 24. 4. 2002 I R 20/01, BStBl. II 2003 S. 412 = DB 2002 S. 1693.

22... *Augsten*, in: Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen/Verdeckte Einlagen, Fach 4, Rdn. 6, m. w. N.

23... S. zu VVaG auch BMF vom 24. 11. 1981, a.a.O. (Fn. 15); vom 19. 6. 1980, a.a.O. (Fn. 15).

24... *Schulze zur Wiesche*, DStZ 1991 S. 161; a. A. *Rader*, BB 1977 S. 1441.

25... BB 1977 S. 1441; ebenso *Staiger*, in: Lademann, a.a.O. (Fn. 20), § 8 KStG Rdn. 211.

26... BFH-Urteil vom 19. 6. 1974 I R 94/71, BStBl. II 1974 586 = DB 1974 S. 1703; vom 1. 2. 1989 I R 98/84, BStBl. II 1989 S. 471 = DB 1989 S. 1061.

27... BFH vom 23. 9. 1970, a.a.O. (Fn. 16); vom 8. 2. 1995, a.a.O. (Fn. 7); *Wrede*, a.a.O. (Fn. 4), § 20 EStG Rdn. 160, m. w. N.

28... BFH vom 11. 2. 1987, a.a.O. (Fn. 9); vom 8. 2. 1995, a.a.O. (Fn. 7); *Dötsch*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Komm. z. KStG/ESTG, § 20 EStG Rdn. 26, m. w. N.

29... *Krebs*, StbJb. 1987/88 S. 349.

30... BFH-Urteil vom 13. 11. 1991 I R 45/90, BStBl. II 1992 S. 429 = DB 1992 S. 1456; a. A. *Wrede*, a.a.O. (Fn. 4), § 20 EStG Rdn. 160, m. w. N.

31... BMF-Schreiben vom 14. 8. 1987, DB 1987 S. 1812.

32... *Krebs*, StbJb. 1987/88 S. 349; *Ahmann*, DStR 1988 S. 58.



aus Kapitalvermögen führen kann. Damit kann wieder an die Rspr. vor dem Urteil des BFH vom 11. 2. 1987 angeknüpft werden, nach der alle KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 KStG vGA-fähig waren, mit Ausnahme von Anstalt, Stiftung und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts.

Die Finanzverwaltung schloss sich in Abschn. 31 Abs. 2 KStR 1990 dieser Rspr. an:

„Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt voraus, dass der Empfänger der Ausschüttung ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft hat. Das kann bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, bei Realgemeinden und Vereinen und bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des Öffentlichen Rechts der Fall sein. Destinatäre einer Stiftung haben kein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur Stiftung. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt danach nicht voraus, dass sie zu Einnahmen aus Kapitalvermögen bei anderen Personen führt.“

#### 4. Rechtslage mit Urteil vom 7. 8. 2002 I R 2/02

Nachdem der I. Senat in seinem Urteil vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup> als Voraussetzung der vGA postuliert, dass die Zuwendung zumindest die Eignung haben muss, beim Empfänger einen Zufluss i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszulösen und damit wieder an seine Entscheidung vom 11. 2. 1987 anknüpft, fragt sich, ob sich damit für die Nichtkapitalgesellschaften wiederum die in Abschn. IV. 2. beschriebenen Konsequenzen ergeben. Sollte dies der Fall sein, wäre eine vGA der KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG grundsätzlich nicht mehr möglich. Hier wirkt sich jedoch aus, dass in Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auch die steuerpflichtigen Gewinne aller in § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG genannten Körperschaften der KSt. von 25% unterliegen. Da es auch in diesen Fällen zu Vermögensübertragungen an die hinter diesen Körperschaften stehenden Personen kommen kann (z. B. der Kreissparkasse an den Gewährsträger Landkreis), wiewohl diese nicht als Ausschüttungen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG qualifiziert werden können, sah es der Gesetzgeber des StSenkG vom 23. 10. 2000 als geboten an, aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung auch diese Vermögensübertragungen auf Ebene der „Anteilseigner“ zu erfassen<sup>33</sup>. In der Konsequenz wurde deshalb zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität für die Körperschaften i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG ein neuer Est.-Tatbestand in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und für die KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG in § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG geschaffen, wobei hinsichtlich letzterer noch zwischen rechtlich verselbstständigtem BgA (Buchst. a) und rechtlich unselbstständigen BgA (Buchst. b) zu differenzieren ist. In allen diesen Fällen wird nunmehr für die Zwecke des § 20 EStG mit der Folge des KapSt.-Abzugs eine Ausschüttung der bezeichneten KSt.-Subjekte fingiert<sup>34</sup>. Damit wird im Gegensatz zur bisherigen Gesetzeslage Deckungsgleichheit zwischen den KSt.-Subjekten i. S. von § 1 Abs. 1 KStG und den Leistungsempfängern i. S. von § 20 Abs. 1 EStG hergestellt.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG werden die Einnahmen der nicht von der KSt befreiten Steuersubjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG erfasst, die Gewinnausschüttungen i. S. von Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen i. S. von Nr. 1 gehören (Subsidiarität). Auch die Leistungen von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, die mit Gewinnausschüttungen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, führen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG). Bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergibt sich diese Rechtsfolge betr. den nicht den Rücklagen zugeführten Gewinn und der vGA, wenn der BgA den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermit-

telt oder bestimmte Umsatz- oder Gewinn Grenzen überschreitet (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG).

Kraft der ausdrücklichen Verweise in § 20 Abs. 1 Nr. 9 letzter Halbsatz und Nr. 10 Buchst. a letzter Halbsatz auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sowie der eigenständigen Regelung in § 20 Abs. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erfassen die neuen Est.-Tatbestände explicit auch die verdeckten Gewinnausschüttungen.

Für die Problematik der vGA bei Nichtkapitalgesellschaften ergibt sich aus der neuen Gesetzeslage, dass alle KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG fortan unabhängig davon vGA-fähig sind, ob sie ihren Anteilseignern/Mitgliedern eine kapitalmäßige Beteiligung zu vermitteln in der Lage sind.

So sind die KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG nunmehr unabhängig von dieser Voraussetzung in der Lage, ihren Mitgliedern Einkünfte aus Kapitalvermögen zu vermitteln. Zwar sind dies nicht, wie im Urteil vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup> gefordert, Einkünfte i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, sondern vielmehr solche i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Insofern ist jedoch zu beachten, dass sich das Urteil auf einen Zeitraum bezieht, zu dem die Einnahmen von KSt.-Subjekten i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG noch nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst waren. Denn aus den Gründen, die zu dem noch zum Anrechnungsverfahren ergangenen Urteil geführt haben, ergibt sich, dass es auch genügen muss, wenn die Vorteilszuwendung geeignet ist, beim Empfänger einen Zufluss i. S. der zuletzt genannten Norm herbeizuführen. So beruht das Urteil nach *Wassermeyer*, wie bereits in Abschn. III. ausgeführt, auf der Erkenntnis, dass der Sinngehalt des Anrechnungsverfahrens die Verknüpfung von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfordert. Ziel des Anrechnungsverfahrens war es, die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne durch ein zweistufiges Verfahren zu beseitigen, nach dem die endgültige Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners gem. § 20 EStG erfolgte und die KSt. auf die Est.-Schuld angerechnet wurde. Hält man hiergegen die ebenfalls zweistufige Wirkungsweise des Halbeinkünfteverfahrens, ergibt sich das Erfordernis der Normenverknüpfung in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG auch unter dessen Geltung. Es genügt deshalb die Verknüpfung von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mit § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

Im Gegensatz zu den KSt.-Subjekten i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG nimmt die Trägerkörperschaft mit ihrem BgA i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht am Halbeinkünfteverfahren teil. Der über die Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) bewirkte KapSt.-Abzug hat gem. §§ 2 Nr. 2/32 Abs. 1 Nr. 2 KStG Abgeltungswirkung. Deshalb ist das Ergebnis kein anderes als in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG. Denn da der Besteuerung in diesem Fall kraft Gesetzes keine zweistufige Wirkungsweise in obigem Sinn zur Vermeidung einer Doppelbelastung zugrunde liegt, greift die zuvor dargelegte Zielsetzung des Urteils vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup> hier nicht. Die Zuwendungen des BgA werden deshalb von der neuen Rspr. nicht erfasst und müssen somit auch nicht geeignet sein, beim Empfänger einen Zufluss i. S. von § 20 Abs. 1 EStG auszulösen, um eine vGA zu bewirken. Da der Gewinn der Trägerkörperschaft nach der durch das StSenkG geschaffenen Rechtslage, wenn auch nur über die abgeltende KapSt., erfasst wird, wäre der BgA im übrigen auch unter Zugrundelegung der Begründung des Urteils vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup>, in dem darauf abgestellt wird, ob dem Gesellschafter überhaupt Gewinn in steuerlich relevanter Weise zufließen kann, vGA-fähig.

33... Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/2683 zu § 20 Buchst. ee EStG, S. 114.

34... Vgl. *Schmidt*, Komm. z. EStG, 22. Aufl., § 20 Rdn. 167 f., m. w. N.

Auch Sinn und Zweck des § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG, zur Erreichung des Ziels der Wettbewerbsneutralität alle Steuersubjekte i. S. von § 1 Abs. 1 KStG gleich zu behandeln und darum die Vermögensabgaben der Nichtkapitalgesellschaften durchweg den Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften gleich zu stellen, spricht für das gefundene Ergebnis.

Demnach sind auf Grundlage der durch das StSenkG geschaffenen Gesetzeslage trotz des Urteils vom 7. 8. 2002 I R 2/02<sup>1</sup> grundsätzlich alle KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG vGA-fähig. Allerdings ist am Erfordernis des Vorliegens einer mitgliedschaftlichen Position als Voraussetzung einer vGA i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mit den oben unter IV. 1. geschilderten Konsequenzen bei allen KSt.-Subjekten i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG festzuhalten.

Die neue Rechtslage gilt grundsätzlich erstmals für Einnahmen/Gewinne/Leistungen, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des KSt.-Subjekts erzielt werden, für das das StSenkG erstmals anzuwenden ist (§ 52 Abs. 37 und 37a EStG). Das StSenkG ist bei Übereinstimmung von Wirtschaftsjahr und Kalenderjahr erstmals für das Wirtschaftsjahr 2001, bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 anzuwenden. Folglich gilt die neue Rechtslage bei Übereinstimmung von Wirtschaftsjahr und Kalenderjahr erstmals für das Jahr 2002, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erstmals für das Jahr 2003.

## V. Zusammenfassung

Bis zum Urteil vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup> kam es für die Frage der Anwendbarkeit des Rechtsinstituts der vGA auf Nichtkapitalgesellschaften nach übereinstimmender Auffassung in Rechtsprechung und Finanzverwaltung lediglich darauf an, ob der Zuwendungsempfänger der Unternehmung über eine mitgliedschaftliche Position verbunden ist. Diese Voraussetzung lag bei den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, den VVaG, Vereinen und Realgemeinden sowie BgA vor, nicht hingegen bei der Stif-

fung, der Anstalt sowie den anderen Zweckvermögen des privaten Rechts.

Dieser Gleichklang von Rechtsprechung und Finanzverwaltung endete zunächst mit dem Urteil des I. Senats vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup>. Wegen des aus diesem abzuleitenden Erfordernisses der kapitalmäßigen Beteiligung war eine vGA nach der Rechtsprechung fortan noch bei den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften möglich, durchgängig aber nicht mehr beim weiten Spektrum der KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG. Demgegenüber hielt die Finanzverwaltung mit Nichtanwendungserlass vom 14. 8. 1987 an der Rechtslage vor dem Urteil vom 11. 2. 1987 fest.

Das Beharrungsvermögen der Finanzverwaltung wurde dann durch die Erkenntnisse des I. Senats in seinem Urteil vom 9. 8. 1989 I R 4/84<sup>10</sup> honoriert, in dem unter ausdrücklicher Aufgabe des Urteils vom 11. 2. 1987 I R 43/83<sup>9</sup> ausgeführt wird, dass eine vGA gerade nicht voraussetzt, dass die Vorteilszuwendung beim Empfänger zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führt. Das Urteil bedeutete für die Nichtkapitalgesellschaften den Rückfall auf die Rechtslage vor dem Urteil vom 11. 2. 1987.

Die mit Urteil vom 7. 8. 2002 erneut eingetretene Kehrtwendung in der Rechtsprechung des I. Senats hin zu dem Erfordernis, dass die Zuwendung des KSt.-Subjekts doch zumindest geeignet sein muss, einen Zufluss i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszulösen, wirkt sich wegen der zwischenzeitlich durch das StSenkG eingetretenen Änderung der Gesetzeslage in § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG nicht mehr einengend auf die Voraussetzungen der vGA aus und bedeutet deshalb nicht den Rückfall auf die durch das Urteil vom 11. 2. 1987 geschaffene Rechtslage. Vielmehr sind nunmehr alle KSt.-Subjekte i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG unabhängig davon vGA-fähig, ob sie in der Lage sind, ihren Mitgliedern eine kapitalmäßige Beteiligung zu vermitteln. Hieraus ergeben sich für die Nichtkapitalgesellschaften die eingangs für die Rechtslage bis zum Urteil vom 11. 2. 1987 geschilderten Konsequenzen.

## Hinweise

### Gewinnermittlung

#### Verluste aus beschränkter Haftung (§ 15a EStG) – Steuerrechtliche Behandlung von Einlagen im Rahmen des § 15a EStG in Folgejahren – Nichtanwendungserlass

► (BMF-Schreiben vom 14. 4. 2004 – IV A 6 – S 2241a – 10/04)

Der BFH hat in seinem Urteil vom 14. 10. 2003 VIII R 32/01 (DB 2004 S. 45) – über den Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG hinausgehend – entschieden, dass Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, regelmäßig zum Ansatz eines Korrekturpostens führen mit der weiteren Folge, dass Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren sind, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Nach dem Ergebnis der Sitzung mit den für Fragen der Einkommensteuer zuständigen Vertretern der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind die Grundsätze dieses Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Hinweis: Zu dem Urteil vom 14. 10. 2003 VIII R 32/01 (a.a.O.) vgl. *Wacker*, DB 2004 S. 11.

### Einkommensteuer

#### Schuldzinsen bei einem Darlehen für die Anschaffung oder Herstellung eines teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Gebäudes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – BFH-Urteil vom 25. 3. 2003 (DB 2003 S. 1604)

► (BMF-Schreiben vom 16. 4. 2004 – IV C 3 – S 2211 – 36/04)

Der BFH hat mit den Urteilen vom 27. 10. 1998 (BStBl. II 1999 S. 676, 678, und 680) sowie vom 9. 7. 2002 (BStBl. II 2003 S. 389) und zuletzt vom 25. 3. 2003 (DB 2003 S. 1604) zum Abzug von Schuldzinsen bei Darlehen für die Anschaffung oder Herstellung eines teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Gebäudes entschieden. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zur Anwendung der Urteilsgrundsätze wie folgt Stellung genommen:

Ein Stpl., der ein teilweise vermietetes und teilweise selbstgenutztes Gebäude mit Eigenmitteln und Fremdmitteln finanziert, kann Darlehenszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, soweit er die Darlehensmittel tatsächlich zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des vermieteten Gebäudeteils verwendet.