

## § 9

## Abziehbare Aufwendungen

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592)

(1) Abziehbare Aufwendungen sind auch:

1. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird;
2. vorbehaltlich des § 8 Absatz 3 Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt
  - a) 20 Prozent des Einkommens oder
  - b) 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

<sup>2</sup>Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

- a) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
- b) an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
- c) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (Zuwendungsempfänger). <sup>3</sup>Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. <sup>4</sup>Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. L 336 vom 27.12.1977, S. 15), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/98/EG (ABl. L 363 vom 20.12.2006, S. 129) geändert worden ist, einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. <sup>5</sup>Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im

Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. <sup>6</sup>Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbarkeit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. <sup>7</sup>Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. <sup>8</sup>Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung fördern.

<sup>9</sup>Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. <sup>10</sup>§ 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes. <sup>2</sup>Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. <sup>3</sup>Der Wert der Zuwendung ist nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 und 4 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. <sup>4</sup>Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, sind nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. <sup>5</sup>Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(3) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. <sup>2</sup>Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Steuer; diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. <sup>3</sup>In den Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsemp-

**fänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind; § 10b Absatz 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.**

Autor: Prof. Dr. Klaus-Dieter **Drüen**, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Richter am FG Düsseldorf

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation . . . . .</b>	<b>1</b>	<b>IV. Persönlicher Geltungsbereich des § 9 . . . . .</b>	<b>11</b>
<b>II. Rechtsentwicklung des § 9</b>		<b>V. Verhältnis von § 9 zu anderen Vorschriften</b>	
1. Entstehung des § 9 . . . . .	2	<b>1. Verhältnis von § 9 Abs. 1 Nr. 1 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für die KGaA</b>	
2. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA . . . . .	3	a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG . . . . .	12
3. Spenden- und Zuwendungsabzug . . . . .	4	b) Verhältnis zu den Vorschriften des KStG . . . . .	13
<b>III. Bedeutung des § 9</b>		c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG . . . . .	14
<b>1. Rechtliche Bedeutung</b>		<b>2. Verhältnis von § 9 Abs. 1 Nr. 2 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für den Zuwendungsabzug</b>	
a) Systematische Bedeutung . . . . .	5	a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG . . . . .	15
b) Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht		b) Verhältnis zu den Vorschriften des KStG . . . . .	16
aa) Verfassungsrecht . . . . .	6	c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG . . . . .	17
bb) Europäisches Unionsrecht . . . . .	7	<b>VI. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>18</b>
cc) Völkerrecht . . . . .	8		
<b>2. Wirtschaftliche Bedeutung</b>			
a) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA . . . . .	9		
b) Zuwendungsabzug . . . . .	10		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1: Einleitungssatz . . . . . 19**

**C. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1:  
Abziehbarkeit der Gewinnanteile von  
Komplementären einer KGaA**

	Anm.		Anm.
<b>I. Funktion der Norm: Vermeidung einer Doppelbelastung</b>	20		
<b>II. Kommanditgesellschaften auf Aktien</b>			
<b>1. Zivilrechtliche Grundlagen der KGaA</b>			
a) Allgemeine Erläuterungen	21		
b) Eigenkapitalstruktur	22		
<b>2. Ertragsteuerliche Grundlagen der KGaA</b>			
a) Allgemeine Erläuterungen	23		
b) Intransparente Betrachtung	24		
c) Transparente Betrachtung	25		
<b>III. Vergleichbare Kapitalgesellschaften</b>	26		
<b>IV. Teil des Gewinns, der nicht auf Anteile am Grundkapital entfällt</b>			
1. Gewinnanteile der Komplementäre	27		
		2. Auf das Grundkapital entfallender Gewinn der Kommanditaktionäre	28
		<b>V. Vergütungen und Tantiemen für Geschäftsführung</b>	29
		<b>VI. Abziehbarkeit unangemessener Zahlungen</b>	30
		<b>VII. Sonderbetriebsvermögen der Komplementäre</b>	
		1. Behandlung „wie“ ein Mitunternehmer	31
		2. Kommanditaktien der Komplementäre	32
		3. Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	33
		4. Pensionszusagen	34
		<b>VIII. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KGaA</b>	35

**D. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2:  
Zuwendungsabzug**

	Anm.		Anm.
<b>I. Prinzipielle Zulässigkeit von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft</b>	36		
<b>II. Anwendbarkeit der EStDV</b>	37		
<b>III. Vorbehalt des § 8 Abs. 3</b>	38		
<b>IV. Zuwendungsabzug parallel zu § 10b EStG</b>			
1. Begriff der Zuwendungen: Spenden und Mitgliedsbeiträge	39		
		2. Förderung steuerbegünstigter Zwecke	40
		3. Höchstbeträge (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. a und b)	41
		4. Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 lit. a bis c)	42
		5. Amtshilfe und Beitreibungsunterstützung als Abzugsvoraussetzungen bei Auslandszuwendungen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 bis 6)	43

	Anm.		Anm.
6. Ausschluss bestimmter Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Nr. 2 Satz 7 und 8) . . . . .	44	<b>2. Systematik</b> . . . . .	47
7. Zuwendungsvortrag . . . . .	45	<b>3. Einzelne Zuwendungen</b>	
<b>V. Unterschiede zum einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsabzug nach § 10b EStG</b>		a) Zuwendungen an eine Stiftung . . . . .	48
1. Parallelen und Unterschiede . . . . .	46	b) Zuwendungen an politische Parteien . . . . .	49
		<b>4. Zuwendungsabzug bei Organschaft</b> . . . . .	50

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Bemessungsgrundlage für den Zuwendungsabzug und Sachzuwendungen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bemessungsgrundlage für die Höhe des Zuwendungsabzugs (Abs. 2 Satz 1)</b> . . . . .	51	1. Allgemeine Erläuterungen . . . . .	52
<b>II. Sachzuwendungen (Abs. 2 Satz 2 bis 5)</b>		2. Wertermittlung von Sachzuwendungen (Abs. 2 Satz 3) . . . . .	53
		3. Verzicht auf Aufwendungen (Abs. 2 Satz 4 und 5) . . . . .	54

**F. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Vertrauensschutz und Haftung beim Zuwendungsabzug**

	Anm.		Anm.
<b>I. Vertrauensschutz für Zuwendungsbestätigungen (Abs. 3 Satz 1)</b> . . . . .	55	1. Haftungsgrund . . . . .	56
<b>II. Aussteller- und Veranlasserhaftung beim Zuwendungsabzug (Abs. 3 Satz 2)</b>		2. Ausstellerhaftung . . . . .	57
		3. Veranlasserhaftung . . . . .	58
		4. Haftungsumfang . . . . .	59

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9**

1

**I. Grundinformation**

Die Vorschrift regelt den Abzug bestimmter Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaften. Sie ergänzt wie § 10 die Kernvorschrift des § 8, wonach sich der Begriff und die Ermittlung des Einkommens bei Körperschaften nach den Vorschriften des EStG und des KStG bestimmen. §§ 9 und 10 unterscheiden sich durch ihre Überschriften (abziehbare Aufwendungen – nichtabziehbare Aufwendungen), nicht aber durch ihren materiell-rechtlichen Inhalt. Beide Normen ergänzen sich gegenseitig und gehören systematisch zusammen (zutr. § 10 Anm. 12).

**Abs. 1** nennt zwei spezielle, beziehungslos nebeneinander stehende Arten von Aufwendungen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Körperschaften nach § 8 abziehbar sind:

► *Nr. 1* regelt die Abziehbarkeit des Gewinnanteils der persönlich haftenden Gesellschafter einer KG auf Aktien oder einer vergleichbaren Gesellschaft, soweit dieser auf die Einlagen außerhalb des Grundkapitals entfällt oder für die Geschäftsführung verteilt wird. Die Vorschrift fingiert für diese Zahlungen den BA-Abzug, soweit sie den Jahresüberschuss noch nicht nach § 4 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 gemindert haben. Insofern fungiert § 9 Abs. 1 Nr. 1 korrespondierend zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Bindeglied zwischen den bei der Besteuerung der KGaA konkurrierenden Prinzipien, dem Trennungs- und dem Transparenzprinzip (HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 73).

► *Nr. 2* regelt für Körperschaftsteuersubjekte den Abzug von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge). Die Regelung lehnt sich weitgehend an die est-rechtlichen Bestimmungen über den Zuwendungsabzug bei natürlichen Personen an (vgl. § 10b EStG) und modifiziert diese zT für Körperschaften. Zuwendungen sind im Rahmen der Höchstbeträge bei der Einkommensermittlung abziehbar, wenn sie an Einrichtungen im In- oder Ausland geleistet werden, welche die besonderen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 erfüllen. Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden VZ abzuziehen. § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend.

**Abs. 2** definiert das Einkommen zur Berechnung der einkommensabhängigen Höchstgrenze des Zuwendungsabzugs. § 9 Abs. 2 Satz 2 und 3 regeln Abziehbarkeit und Bewertung von Sachzuwendungen parallel zu § 10b Abs. 3 EStG. Dabei verweist Satz 3 zur Wertermittlung von Sachzuwendungen auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 4 EStG. Satz 4 und 5 bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Verzicht auf Ansprüche auf die Erstattung von Aufwendungen eine abzugsfähige Zuwendung an die Körperschaft ist.

**Abs. 3** ergänzt und sichert den Zuwendungsabzug nach Abs. 1 Nr. 2 ab, indem Satz 1 das Vertrauen gutgläubiger Stpfl. in die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung schützt; Satz 2 und 3 normieren die Haftung für die Fälle, dass eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erteilt (Ausstellerhaftung) oder die Zuwendung nicht zum bestätigten Zweck verwendet wird (Veranlasserhaftung). § 10b Abs. 4 und 5 gelten entsprechend.

## II. Rechtsentwicklung des § 9

### 1. Entstehung des § 9

2

**KStG 1975 v. 18.7.1975** (BStBl. I 1975, 770): Im Kern ist § 9 aus § 11 KStG 1975 hervorgegangen. Nach dieser Vorschrift waren die folgenden in § 9 genannten Aufwendungen abziehbar:

- der Teil des Gewinns der KGaA, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird (§ 11 Nr. 3) und
- Spenden zu steuerbegünstigten Zwecken (§ 11 Nr. 5).

Drei weitere Arten von Aufwendungen, die noch in § 11 KStG 1975 aufgeführt waren, werden in § 9 nicht mehr genannt:

**KStRG 1977 v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597): Durch die Einf. der §§ 20, 21 KStG 1977 wurde die Abzugsregelung für die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rücklagen, soweit sie bei VU für die Leistungen aus den im Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind (§ 11 Nr. 2 KStG 1975), entbehrlich. Mit demselben Reformgesetz entfiel auch die Regelung über die Abziehbarkeit von Vermögenmehrungen, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden (§ 11 Nr. 4 KStG 1975). Sie wurde durch § 3 Nr. 66 EStG ersetzt (Art. 2 Nr. 1 Buchst. b KStRG 1977, BGBl. I 1976, 2617), der zwischenzeitlich durch Gesetz v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) aufgehoben wurde.

**StEntlG 1984 v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1583 [1588]; BStBl. I 1984, 14 [19]): Durch das StEntlG 1984 fallen die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (§ 11 Nr. 1 KStG 1975, später § 9 Nr. 1 KStG 1977) nicht mehr unter § 9.

### 2. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA

3

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208 [211]): Entsprechend § 6 Nr. 7 KStG 1920/22 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 472 [474]) enthielt das KStG 1925 in § 15 Nr. 8 eine Bestimmung, wonach bei der Ermittlung des Einkommens der KGaA der Teil des Gewinns abgezogen werden konnte, „der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) verteilt wird“.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031 [1033]): Die Vorschrift wurde als § 11 Nr. 3 in das KStG 1934 übernommen und durch die Worte „für die Geschäftsführung“ ergänzt. Eine inhaltliche Änderung sollte hiermit nicht verbunden sein (vgl. Begr. zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81 [85]).

**KStReformG 1976 v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597 [2603]; BStBl. I 1976, 445 [451]): Die Vorschrift wurde wörtlich unverändert in § 9 Nr. 2 KStG 1977 übernommen.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782 [2787]; BStBl. I 2007, 4 [9]): Mit dem SEStEG wurde die Regelung um den Zusatz „und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften“ ergänzt (näher s. Anm. 26).

## 4 3. Spenden- und Zuwendungsabzug

**KStG 1920 v. 30.3.1920** (RGBl. 1920, 393 [395]): Nach § 5 KStG 1920 fand § 13 Nr. 7 EStG 1920 entsprechende Anwendung, wonach Beiträge an kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen in Abzug gebracht werden konnten, soweit ihr Gesamtbetrag 10 % des Einkommens des Stpfl. nicht überschritt.

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208 [211]): Nach § 14 Nr. 1 KStG 1925 waren Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger Zwecke als Sonderleistungen abziehbar. Daneben stand der BA-Abzug offen.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031 [1033]): Durch die Einf. des § 12 Nr. 4 wurde jeglicher Spendenabzug verboten. Die Voraussetzungen der Annahme eines Zwecks als gemeinnützig, mildtätig und kirchlich wurden in §§ 17–19 StAnpG 1934 vom gleichen Tag (RGBl. I 1934, 925 [929]) legal definiert.

**MilRegG Nr. 64 v. 22.6.1948** (AMBlFin. 1948/49, 3): Durch die Lockerung des Abzugsverbots war die Hälfte der Spendenausgaben zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen, religiösen und wissenschaftlichen Zwecken abziehbar, soweit die geförderten Zwecke als steuerbegünstigt anerkannt wurden und der Gesamtbetrag 15 % des Einkommens, maximal 40 000 DM, nicht überschritt.

**II. StNG v. 20.4.1949** (WiGBI. 1949, 69 [72]): Das Steuerneuerordnungsgesetz differenzierte erstmals zwischen den einzelnen Arten der abziehbaren Beträge. Voll abziehbar waren nach § 11 Abs. 2 Ausgaben zur Förderung besonders anerkannter wissenschaftlicher Einrichtungen und mildtätiger Einrichtungen. Dieser Betrag durfte aber 5 % des Einkommens nicht übersteigen. Andere Aufwendungen oder solche, die den Höchstbetrag überschritten, waren nur zur Hälfte abziehbar. Der Abzug war auf höchstens 7,5 % des Einkommens bis zu 20 000 DM begrenzt.

**Est.- und KStÄndG v. 29.4.1950** (BGBl. 1950, 95 [102]): Der Einkommenshöchstbetrag für voll abziehbare Zuwendungen wurde von 5 % auf 10 % erhöht. Daneben wurde eine alternative Höchstgrenze von 2 ‰ der Summe der im Kj. getätigten Aufwendungen für Löhne und Gehälter sowie der steuerbaren Umsätze geschaffen.

**Est.- und KStÄndG v. 27.6.1951** (BGBl. I 1951, 411 [416]): Ab dem 1.1.1951 galt nach § 11 Nr. 5 wieder eine einheitliche Grenze von 5 % des Einkommens oder 2 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter für den Abzug von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke. Für wissenschaftliche Zwecke erhöhte sich der Abzugsbetrag von 5 % auf 10 % des Einkommens. Die bisherige Höchstbetragsregelung in Abs. 2 wurde gestrichen. Am 24.12.1953 wurde die DV zu §§ 17–19 StAnpG 1934 (Gemeinnützigkeitsverordnung) im BGBl. I 1953, 1592 veröffentlicht, welche die Voraussetzungen des Spendenabzugs weiter spezifizierte.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373 [387]): Ab VZ 1955 wurde die Begünstigung auf die Förderung staatspolitischer Zwecke ausgedehnt. Die BReg. erklärte mit Zustimmung des BR aufgrund des § 23a Abs. 1 in § 26 KStDV v. 23.12.1955 (BGBl. I 1955, 853 [858]) auch Ausgaben für staatspolitisch bezweckt, die an eine politische Partei gezahlt wurden. Voraussetzung war, dass auf den Wahlvorschlag dieser Partei bei der letzten Bundes- oder Landtagswahl mindestens ein Abgeordneter gewählt worden war. Eine Ausnahme galt nur für die politi-

schen Parteien der dänischen Minderheit. Das BVerfG entschied mit Beschl. v. 21.2.1957 (1 BvR 241/56, BGBl. I 1957, 367), dass die Einschränkung auf bestimmte Parteien mit gewissem Wahlerfolg gegen Art. 3 iVm. Art. 21 Abs. 1 GG verstoße. Dieser Satzteil des gleichlautenden § 49 Nr. 1a EStDV sei daher nichtig. Durch Urt. v. 24.6.1958 (2 BvF 1/57, BGBl. I 1958, 447) erklärte das BVerfG § 10b EStG, § 11 Nr. 5 iVm. §§ 49 Nr. 1 und 2 EStDV und § 26 Nr. 1 und 2 KStDV 1955 insoweit für nichtig, als Zuwendungen an politische Parteien überhaupt abziehbar seien. Die Abziehbarkeit verletze das Grundrecht der Parteien auf Chancengleichheit und schaffe eine Privilegierung finanziell leistungsstarker Bürger im Hinblick auf ihren Einfluss an der politischen Willensbildung. Soweit die Leistungen vor dem 24.6.1958 erbracht worden waren, wurden sie durch Regelungen der FinVerw. anerkannt (EDStZ 1958, 339).

**Gesetz über die politischen Parteien (Parteiengesetz) v. 24.7.1967** (BGBl. I 1967, 773 [780]): Die bisherigen Vorschriften des § 11 Nr. 5 wurden als § 11 Nr. 5 Buchst. a weitergeführt. In Buchst. b wurde eine Abzugsmöglichkeit für Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG bis zu 600 DM im Kj. geschaffen. Das BVerfG bestätigte mit Beschl. v. 3.12.1968 die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift (2 BvE 1, 3, 5/67, BStBl. II 1969, 458).

Ergänzende Bestimmungen zu § 11 Nr. 5 Buchst. a enthielten §§ 25–27 KStDV. Zur Rechtsentwicklung der Spenden für politische Parteien vgl. o.V., StBp. 1968, 87.

**StÄndG 1969 v. 18.8.1969** (BStBl. I 1969, 477 [485]): Art. 4 Nr. 1 des StÄndG qualifiziert ab VZ 1969 erstmals auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen als Ausgabe. Der Wert richtete sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Dieser Verweis folgte nicht auf die in Satz 1 geregelte Teilwertentnahme; vielmehr wurde die Möglichkeit der Buchwertentnahme zugelassen, wenn der Empfänger ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Erziehung, Volks- und Berufsbildung diene. Diese Entnahmen führten damit nicht mehr zur Auflösung stiller Reserven. In der Rechtspraxis war diese Vorgehensweise aber bereits vorher anerkannt gewesen (vgl. BFH v. 25.7.1969 – VI R 269/67, BStBl. II 1969, 681).

**KStReformG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597 [2603]): § 11 Nr. 5 wurde mit einigen redaktionellen Änderungen in § 9 Nr. 3 KStG 1977 übernommen. Diese waren jedoch sämtlich nicht mit materiellrechtlichen Veränderungen verbunden, teilweise wurden sie im schriftlichen Ber. des BTFinAussch. ausdrücklich als Klarstellungen bezeichnet (BTDrucks. 7/5310, 11). Im Einzelnen handelte es sich um die Änderung der amtlichen Überschrift von „Abzugsfähige Ausgaben“ in „Abziehbare Aufwendungen“, die Neufassung des Einleitungssatzes (vgl. Anm. 19), die Erfassung des Vorbehalts des § 8 Abs. 3 in § 9 Nr. 3 Buchst. a, sowie die Erweiterung des Verweises zur Bewertung von Sachspenden von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 2. Mit Urt. des BVerfG v. 24.7.1979 (2 BvF 1/78, BGBl. I 1979, 144) wurde die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift bestätigt.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537 [1541]): Die Zuwendungen, die dem erhöhten Höchstbetrag von 10 % des Einkommens unterlagen, wurden ab VZ 1980 um die als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecke erweitert. Darüber hinaus wurde der Höchstbetrag zum Abzug von Spenden an politische Parteien von 600 DM auf 1800 DM erhöht. Die Änderungen entsprachen den Änderungen in § 10b EStG.

**Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1577 [1581]): Die Abziehbarkeit von Parteispenden richtete sich nunmehr ausschließlich nach der allgemeinen Abziehbarkeit von Zuwendungen zu staatspolitischen Zwecken; § 9 Nr. 3 Buchst. b wurde gestrichen. Darüber hinaus wurde der Abzug von Parteispenden über 20000 DM von der Aufzeichnung im Rechenschaftsbericht abhängig gemacht. Das BVerfG entschied mit Urt. v. 14.7.1986 (2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BGBl. I 1986, 1279), dass die Vorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei, soweit sie den Abzugshöchstbetrag für Spenden an politische Parteien prozentual an GdE oder Umsatz- bzw. Lohnaufwand orientiere. Der Höchstbetrag müsse für alle Stpfl. gleich sein und dürfe 100000 DM nicht überschreiten. Dieser Höchstbetrag galt bis zur gesetzlichen Neuregelung.

**Gesetz zur steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen v. 25.7.1988** (BStBl. I 1988, 1185): Zuwendungen an Vereine ohne Parteicharakter wurden bis zu 1200 DM im Kj. abziehbar, soweit der Vereinszweck auf die mit eigenen Wahlvorschlägen vorgenommene Teilnahme an Wahlen gerichtet war und entweder bei der letzten Wahl mindestens ein Mandat errungen oder ein Wahlvorschlag für die nächste Wahl angezeigt wurde.

**5. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes v. 22.12.1988** (BStBl. I 1988, 2615 [1617]): § 9 Nr. 3 wurde übersichtlicher gegliedert. Die bisherige allgemeine Regelung wurde als § 9 Nr. 3 Buchst. a weitergeführt, wobei die Förderung staatspolitischer Zwecke gestrichen wurde. Stattdessen wurde eine Parteispendenregelung in § 9 Nr. 3 Buchst. b aufgenommen, wonach diese bis zu 60000 DM abziehbar waren. Die Voraussetzung der Erfassung im Rechenschaftsbericht galt nur noch für Spenden ab 40000 DM. Die Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen wurden ohne Änderung in § 9 Nr. 3 Buchst. c übernommen.

**Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989** (BGBl. I 1989, 2212 [2215]): Der erhöhte Einkommenshöchstbetrag von 10 % wurde auch auf mildtätige Zwecke ausgeweitet. Darüber hinaus wurde es zur Voraussetzung für den Abzug von Aufwandsspenden, dass zunächst ein Aufwendungsersatzanspruch durch Vertrag oder Satzung bestand, auf welchen später verzichtet wurde. Zudem wurde festgelegt, dass der gutgläubige Spender auf die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung vertrauen darf. Die neu eingeführte Spendenhaftung legte einen Anteil von 40 % der Zuwendung als Haftungsbetrag fest.

**Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz v. 13.12.1990** (BGBl. I 1990, 2775 [2776]): Für Spenden für wissenschaftliche und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke wurde ab VZ 1990 die sog. Großspendenregelung eingeführt. Einzelspenden von mindestens 50000 DM wurde im Rahmen der Höchstsätze im Jahr der Zuwendung und in den folgenden sieben VZ abgezogen.

**6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994** (BGBl. I 1994, 142 [147]): Die Regelungen über die Abziehbarkeit von Parteispenden und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen sind entfallen.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250 [1387]): Ab VZ 1996 wurde die Großspendenregelung auf mildtätige Zwecke ausgedehnt.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402 [484]): Der Verteilungszeitraum für die Großspendenregelung wurde von sieben auf sechs Jahre verkürzt.

**Verordnung zur Änderung der EStDV v. 10.12.1999** (BGBl. I 1999, 2413): Ab VZ 2000 wurden die untergesetzlichen Regelungen zum Spendenabzug re-

formiert. Hierzu wurde die Aufzählung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke erneuert. Alle Voraussetzungen für den Spendenabzug, welche sich nicht bereits aus dem Gesetz ergaben, wurden in der EStDV zusammengefasst. Neben der Neuregelung der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen wurden verbindliche Muster für Zuwendungsbestätigungen geschaffen. § 48 Abs. 4 EStDV aF, welcher es erlaubte, Ausgaben auch dann als abziehbar anzusehen, wenn die Voraussetzungen der § 48 Abs. 2 und 3 EStDV aF nicht vorlagen, wurde abgeschafft.

**Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000** (BGBl. I 2000, 1034 [1035]): Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreite privatrechtliche Stiftungen wurden durch einen zusätzlichen Abzugsbetrag iHv. 40000 DM (ab dem 1.1.2002: 20450 €) begünstigt. Durch das Steuer-Euroglättungsgesetz (StEuglG) v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790 [1797]) wurde der Betrag für die Großspendenregelung auf 25565 € festgesetzt.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652 [1656]): Es erfolgte eine redaktionelle Anpassung an die Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

**Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007** (BGBl. I 2007, 2332 [2333]): Die bisher zwischen den einzelnen Zuwendungsarten differenzierenden Höchstbeträge wurden auf einheitlich 20 % des Einkommens bzw. 4 % der Summe der gesamten Umsätze, Löhne und Gehälter des Kj. vereinheitlicht und gleichzeitig erhöht. Ein zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag ersetzt die Großspendenregelung und den zusätzlichen Abzugsbetrag für Stiftungszuwendungen. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG, der den Erl. von Rechtsverordnungen zum Spendenabzug regelte, wurde geändert. Die förderungswürdigen Zwecke wurden im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht (§§ 52 ff. AO) vereinheitlicht. §§ 48 und 49 EStDV wurden aufgehoben. Außerdem wurde der Haftungssatz für fehlverwendete Zuwendungen und fehlerhafte Zuwendungsbestätigungen gesenkt. Die Änderungen gelten ab VZ 2007, auf Antrag des Stpfl. ab VZ 2008.

**JSStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794 [2813]): Abs. 3 Satz 2 wurde durch den Klammerzusatz „Veranlasserhaftung“ zur Legaldefinition. Zudem wurde die vorrangige Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers geregelt.

**EntfPauschFG v. 20.4.2009** (BGBl. I 2009, 774 [775]): Durch die Streichung des Satz 3 in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG verschob sich der Verweis in § 9 Abs. 2 Satz 3 von Satz 5 auf Satz 4.

**Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010** (BGBl. I 2010, 386): Nach der *Persche*-Entscheidung des EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8, wonach eine Regelung eines Mitgliedstaats, nach der nur Zuwendungen an inländische Einrichtungen von der Steuer abgezogen werden dürfen, die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) verletze, sind auch Zuwendungen stl. abziehbar, wenn sie an eine in einem anderen EU/EWR-Staat ansässige Einrichtung gezahlt werden, welche von der KSt. befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde und der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (vgl. Anm. 43). Das EuGH-Urt. v. 27.1.2009 (C-318/07 – Persche, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8) sowie der Nachfolgeentscheidung des BFH v. 27.5.2009 (X R 46/05, BFH/NV 2009, 1673) wendete die FinVerw. bereits vor der Neuregelung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen an (BMF v. 6.4.2010, BStBl. I 2010, 386).

**BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592):** Mit Wirkung zum 1.1.2012 werden die Worte „Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150 v. 10.6.2008, S. 28)“ in Abs. 1 Nr. 2 Satz 5 durch das Wort „Beitreibungsrichtlinie“ ersetzt. Dies dient der besseren Verständlichkeit und der Vermeidung von Missverständnissen (BT-Drucks. 17/6263, 62), indem § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 5 die Begriffsbestimmung von § 2 Abs. 2 EUBeitrG aufgreift. Über die redaktionelle Änderung (BT-Drucks. 17/6263, 62) hinaus enthält § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 5 nunmehr einen dynamischen Verweis auf die Beitreibungsrichtlinie in ihrer jeweils geltenden Fassung.

### III. Bedeutung des § 9

#### 1. Rechtliche Bedeutung

##### 5 a) Systematische Bedeutung

**Einkommensermittlungsvorschrift:** § 9 ist eine allgemeine Vorschrift zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens iSd. § 7 Abs. 1. Das Einkommen ist nach § 8 Abs. 1 Satz 1 nach den Vorschriften des EStG und den ergänzenden Vorschriften des KStG zu ermitteln. Dabei gelten die nach dem EStG abziehbaren Aufwendungen grds. auch für Körperschaften, es sei denn, sie kommen ihrer Natur nach nur bei natürlichen Personen vor. § 9 dient wie auch § 10 der Ergänzung der Einkommensermittlungsvorschrift des § 8 (vgl. § 10 Anm. 25). Zur Bedeutung des Einleitungssatzes vgl. Anm. 19.

##### b) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

##### 6 aa) Verfassungsrecht

**Parteispenden:** Nach dem Wegfall der Regelungen über die Abziehbarkeit von Parteispenden und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen mit dem 6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142 [147]) als Reaktion auf das Ur. des BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BStBl. II 1992, 766 (vgl. Anm. 49) bestehen gegen die Zuwendungsabzugsregelung grds. keine verfassungsrechtlichen Bedenken mehr. Zur früheren Problematik der besonderen Privilegierung von Stiftungen vgl. Anm. 48.

**Haftungsregeln:** Allerdings wird die Höhe des Haftungssatzes nach § 9 Abs. 3 Satz 2 teilweise für verfassungswidrig gehalten (GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 181 [185]). Vgl. hierzu Anm. 59.

##### 7 bb) Europäisches Unionsrecht

**Erweiterter Empfängerkreis:** Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386) reagierte der Gesetzgeber auf die vom EuGH in den Rechtssachen Stauffer und Persche festgestellten Verstöße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) und erweiterte den Kreis der begünstigten Zuwendungsempfänger. Seither sind auch solche Zuwendungen abziehbar, die an eine in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässige Einrichtung gezahlt werden, welche von der KSt. befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde und der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet. Zu den Einzelheiten vgl. Anm. 43.

**Struktureller Inlandsbezug:** In § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 wurde für steuerbegünstigte Zwecke, die nur im Ausland verwirklicht werden, die zusätzliche Voraussetzung aufgenommen, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dieser für den Abzug von Zuwendungen an Zuwendungsempfänger im EU-/EWR-Ausland erforderliche sog. strukturelle Inlandsbezug steht nun gleichermaßen unter dem Verdacht der Europarechtswidrigkeit, vgl. Anm. 42.

**Drittstaatenwirkung:** Da der EuGH den Zuwendungsabzug als von der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst ansieht, widerspricht die Beschränkung auf Zuwendungen ins EU-/EWR-Ausland der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Insbesondere beim Vorliegen einer großen Auskunfts Klausel und Sicherung der Beitreibungsunterstützung im DBA (zurzeit nur Kanada) ist eine wirksame Steueraufsicht und Steuerkontrolle gegeben (näher FÖRSTER, BB 2011, 663 [664 f.]). Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH in einem künftigen Streitfall über Zuwendungen an verfahrensrechtlich kooperative Drittstaaten einen „Ausweg“ aus dem – dem nationalen Steuergesetzgeber widerstrebenden – weltweiten Zuwendungsabzug findet (vgl. auch § 10b EStG Anm. 47).

### cc) Völkerrecht

8

Die KGaA ist trotz der innerstaatlichen „(Teil-)Transparenz der KGaA“ (vgl. Anm. 25) Steuersubjekt und nach DBA abkommensberechtigt (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812], zu Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich; dazu CREZELIUS, JbFStR 2010/2011, 484 [487]; WASSERMEYER, FR 2010, 812; WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [48 ff.]). Für die Auslegung des DBA scheidet ein Rückgriff auf die Besonderheiten der innerstaatlichen Qualifikation eines Vertragsstaats aus (HAGEBÖKE, IStR 2010, 59 f.; aA KRAMER, IStR 2010, 57 und 63). Hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 hinsichtlich der Qualifikation abkommensrechtlicher Schachteldividenden bei einer KGaA als völkerrechtswidriges sog. treaty override konzipiert wäre, wonach das DBA-Recht hinter dem nationalen StR zurücktreten soll (zu Voraussetzungen und Folgen allg. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rn. 2 [5 f.]), sind nicht ersichtlich (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]).

## 2. Wirtschaftliche Bedeutung

### a) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA

9

**Verbreitung und Wirtschaftskraft der KGaA:** Aufgrund der überschaubaren Verbreitung der Rechtsform der KGaA (HÜFFER IX, § 278 AktG Rn. 2; MERTENS/CAHN in Kölner Komm. zum AktG II, Vorb. § 278 AktG Rn. 6; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 1 [241 ff.]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594) betrifft die Vorschrift im Verhältnis zur Gesamtzahl der Unternehmen nur wenige Unternehmen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 3; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 17). Zum 1.1.2011 waren bundesweit 228 (mit rückläufiger Tendenz) im Handelsregister eingetragen (KORNBLUM, GmbHR 2011, 692 [693]). Allerdings werden mehrere DAX-Unternehmen in dieser Rechtsform geführt (Fresenius Medical Care AG & Co. KGaA, Fresenius SE & Co. KGaA, Henkel AG & Co. KGaA, Merck KGaA; vgl. PERLITT in Münchener Komm. AktG III, Vor § 278

AktG Rn. 5), weitere prominente Vertreter sind die Lindner Holding KGaA, die Michelin Reifenwerke KGaA, die REWE KGaA, die 1&1 AG & Co. KGaA und die Sixt Allgemeine Leasing KGaA (vgl. auch die Auflistung bei HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 246 ff., sowie RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 23 Rn. 4). Früher schloss die persönliche Haftung des Komplementärs häufig die KGaA als Rechtsform für den Mittelstand aus (CLAUSSEN, GmbHR 1996, 73 [76]; BINZ/SORG, DB 1997, 313; aA FLÄMIG in FS Peltzer, 2001, 99 [101]). Diese beschr. sich aufgrund von § 110 HGB jedoch auf das Insolvenzrisiko (KALLMEYER, DStR 1994, 977). Auch der nach Zulassung der die Haftung wirksam ausschließenden KapGes. & Co. KGaA (BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392; vgl. Anm. 21) erwartete „Rechtsform-Boom“ (DIRKSEN/MÖHRLE, ZIP 1998, 1377; BAYREUTHER, JuS 1999, 651; KUSTERER/RUPP, EStB 2003, 397) ist weitestgehend ausgeblieben (HÜFFER IX. § 278 AktG Rn. 2; MERTENS/CAHN in Kölner Komm. zum AktG II. Vorb. § 278 AktG Rn. 6; aA WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]; FETT, Inf. 2005, 872; KESSLER, NZG 2005, 145; WERNER, NWB 2008 F. 18, 4603 [4604]). Offensichtlich schreckt die Praxis zT die verschachtelte Binnenstruktur und die weitgehend unsichere bilanzielle Behandlung (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 17; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 213; WERNER, NWB 2008 F. 18, 4603 [4604]; aA FETT, Inf. 2005, 872 [873]) mehr als die Vorteile eines erleichterten Zugangs zum Kapitalmarkt, vereint mit einer weitgehenden Souveränität der Unternehmensleitung (KALLMEYER, DStR 1994, 977) gegenüber den Kapitalgebern (LADWIG, DStR 1996, 800 [804]; CLAUSSEN, GmbHR 1996, 73 [79]; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 16). Immerhin ist die KGaA die einzige Rechtsform, die eine vollständige Trennung von Kapital und Führung ermöglicht (BAYREUTHER, JuS 1999, 651 [654]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 22).

#### 10 b) Zuwendungsabzug

„**Körperschaftliches Engagement**“: Die Vorschrift über den Abzug von Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke haben erhebliche praktische Bedeutung und damit bedeutende wirtschaftliche Relevanz. Sie schafft die Rahmenbedingungen für altruistische Aktivitäten von Körperschaften. Durch die steuerliche Abziehbarkeit fördert der Gesetzgeber die Zuwendungsbereitschaft und damit indirekt die durch die Zuwendung begünstigten Zwecke (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 3).

### 11 IV. Persönlicher Geltungsbereich des § 9

Grundsätzlich gilt § 9 für alle Körperschaftsteuersubjekte iSd. § 1 Abs. 1. Dabei sind die in der Nr. 1 angesprochenen Aufwendungen ihrer Natur nach nur auf Kommanditgesellschaften auf Aktien und vergleichbare KapGes. (vgl. Anm. 26) anwendbar.

Ob die Körperschaften beschr. stpfl. oder unbeschr. stpfl. sind, hat für die Anwendung des § 9 keine Bedeutung. Auch der Zuwendungsabzug ist bei beschr. stpfl. Körperschaften zulässig (vgl. § 50 Abs. 1 EStG; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 33).

Die Haftungstatbestände gelten für nat. und jur. Personen gleichermaßen und sind nicht von deren StPflcht abhängig (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 4).

## V. Verhältnis von § 9 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis von § 9 Abs. 1 Nr. 1 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für die KGaA

#### a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

12

**§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 steht in einem engen systematischen Verhältnis zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG (SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 9). Der Betrag, der bei der KGaA abziehbar ist, unterliegt beim Gesellschafter zusammen mit dem Sonderbilanzgewinn der ESt. bzw. über § 8 Abs. 1 der KSt. (vgl. Anm. 31 ff.). Hierdurch wird eine Doppelbesteuerung des Gewinnanteils des Komplementärs vermieden (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883] mwN; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 2; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 14; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 2; MENZEL, DStR 1972, 562 [565]; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [319]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 43; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 72). Ob eine verfahrensrechtliche Bindung besteht, ist umstritten (vgl. Anm. 35).

**§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG:** Die Veräußerung des gesamten Anteils des Komplementärs ist ein Fall der begünstigten Betriebsveräußerung iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711 [712], rkr.; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 55; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 23; HAGEBÖKE, DB 2010, 1610 [1612]); Verkäufe von Teilanteilen hingegen stellen nach den allgemeinen Grundsätzen laufenden Gewinn dar. Die Grundsätze für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen sind insoweit entsprechend anzuwenden (BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 [1274]).

#### b) Verhältnis zu den Vorschriften des KStG

13

**§ 8 Abs. 3 Satz 1:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 bildet eine Ausnahmenvorschrift zu § 8 Abs. 3 Satz 1, wonach Ausschüttungen, die der Einkommensverwendung zugeordnet werden, den Gewinn der Gesellschaft grds. nicht mindern dürfen (SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, 108). § 8 Abs. 3 Satz 1 soll verhindern, dass Gewinn der Besteuerung entzogen wird – im Falle des § 9 Abs. 1 Nr. 1 wird er aber nur einer anderen Besteuerung unterworfen. Hierdurch wird die hybride Rechtsstruktur der KGaA steuerrechtlich umgesetzt.

**§ 8 Abs. 3 Satz 2:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 steht im Gegensatz zu Nr. 2 nicht unter dem ausdrücklichen Vorbehalt des § 8 Abs. 3. Aufgrund der besonderen Gesellschaftsstruktur der KGaA konkurrieren bei außerunternehmerisch mitveranlassenen Vermögensverschiebungen das handelsrechtliche Institut der Entnahme und die kapitalgesellschaftsrechtliche vGA. Zur Unterscheidung und den Konsequenzen vgl. Anm. 30.

**§ 10 Nr. 4** und § 9 Abs. 1 Nr. 1 überschneiden sich nicht. Die Komplementäre dürfen wegen § 287 Abs. 3 AktG nicht Teil des Aufsichtsrats sein, sie sind kraft Gesetzes Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan (§ 278 Abs. 2 AktG, §§ 164 Abs. 2, 114 HGB) und können als solche die Geschäftsführung nicht übernehmen. Auch ein von der Geschäftsführung ausgeschlossener Komplementär (§ 278 Abs. 2 AktG, §§ 164 Abs. 2, 114, 126 HGB) kann aufgrund der gesetzlichen Anordnung in § 287 Abs. 3 AktG kein Aufsichtsratsmitglied werden (PER-

LIT in Münchener Komm. AktG III. § 287 AktG Rn. 28; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 108).

#### 14 c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG

**Gewerbesteuerpflicht:** Die KGaA unterliegt stets und in vollem Umfang der Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) und ist als Unternehmerin Steuerschuldnerin (§ 5 Satz 1 GewStG). Das Halten von Komplementärsanteilen an einer KGaA allein vermittelt keinen stehenden Gewerbebetrieb iSd. § 2 GewStG (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 163; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 45 [184]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1595]; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 94).

**§ 8 Nr. 4 GewStG:** Da der Gewerbeertrag nach § 7 GewStG vor Kürzungen und Hinzurechnungen noch um den nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abgezogenen Anteil des Komplementärs gemindert ist, wird der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abgezogene Betrag nach § 8 Nr. 4 GewStG für Zwecke der GewSt. wieder hinzugerechnet (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 [340 f.]; KRÄMER in DEJWP, § 9 Rn. 69; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 18; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1520]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]), so dass der gesamte Gewinn der KGaA der GewSt. unterliegt (LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 14). § 8 Nr. 4 GewStG ist das rechtstechnische Spiegelbild zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 (EBLING in FS Jakob, 2001, 67 [70]). Umstritten ist die Behandlung des Sonderbilanzgewinns des Komplementärs. Nach BFH v. 6.10.2009 (I R 102/06, BFH/NV 2010, 462 [463] mwN) unterfallen § 8 Nr. 4 GewStG alle Vergütungen an Komplementäre. Der Gewerbeertrag setzt sich bereits vor den Hinzurechnungen aus dem Gesellschaftsgewinn und den Sonderbilanzgewinnen zusammen (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 130 [148, 150]). Nach der Gegenansicht soll die Hinzurechnung auf die Tatbestände des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d oder e GewStG beschr. sein, § 8 Nr. 4 GewStG dagegen wegen der Intransparenz der KGaA bei Objektsteuern (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 125; KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709) insoweit keine Anwendung finden (vgl. BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 126 [148]). Zu gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen einen unterschiedliche Behandlung vgl. ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1596]; GOSCH, FR 1991, 345 f.

**§ 9 Nr. 2b GewStG:** Ist der Komplementär selbst gewstpfl. (insbes. bei der kapitalistischen KGaA, vgl. Anm. 21), so ist bei der Ermittlung seines maßgebenden Gewerbeertrags dieser hinzugerechnete (BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462) Anteil zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung nach § 9 Nr. 2b GewStG zu kürzen (GRAF, DStR 1991, 1374 [1376]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1596]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 18).

#### 2. Verhältnis von § 9 Abs. 1 Nr. 2 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für den Zuwendungsabzug

#### 15 a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

**§ 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1** normiert den BA-Abzug und steht nach vorzugswürdiger Ansicht in einem Ausschlussverhältnis zu § 9. Solche Zuwendungen, welche bereits als BA abziehbar sind, fallen nicht unter die Abzugsbeschränkungen des § 9. Dies gilt insbesondere für bestimmte Sponsoringmaßnahmen, welche durch ihren werbenden Effekt unmittelbare Vorteile für den Geschäftsbetrieb mit sich bringen. Zur Abgrenzung vgl. Anm. 36.

**b) Verhältnis zu den Vorschriften des KStG**

16

§ 8 Abs. 3: § 9 Abs. 1 Nr. 2 steht unter dem ausdrücklichen Vorbehalt des § 8 Abs. 3. Für Aufwendungen, die als Gewinnverteilung, insbes. als vGA zu qualifizieren sind, scheidet ein Zuwendungsabzug aus. Zur Abgrenzung vgl. Anm. 38.

§ 10 Nr. 1 erklärt Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl., die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, für nicht abziehbar. § 9 Abs. 1 Nr. 2 bleibt nach § 10 Nr. 1 Satz 2 ausdrücklich unberührt.

**c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG**

17

§ 8 Nr. 9 GewStG regelt, dass die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abgezogenen Zuwendungen für Zwecke der GewSt. wieder hinzugerechnet werden. Das Abzugsverbot des § 8 Nr. 9 GewStG steht in engem Zusammenhang mit § 9 Nr. 5 GewStG. Das Zusammenspiel der beiden Normen soll rechtsformübergreifend die Minderung des Gewerbeertrags um die abziehbaren Zuwendungen nach § 9 Nr. 5 GewStG für alle Gewerbebetriebe einheitlich sicherstellen (BT-Drucks. 12/1108, 69).

§ 9 Nr. 5 GewStG enthält eine mit § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 nahezu identische Kürzungsregelung, so dass Zuwendungen im Ergebnis den Gewerbeertrag mindern. Ein Unterschied ergibt sich bei der Berechnung des Höchstbetrags nach der Umsatzgrenze. Während § 9 Abs. 1 Nr. 2b (anders als Nr. 2a und Abs. 2 Satz 1; vgl. Anm. 41) an die im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter anknüpft, stellt die gewstl. Kürzungsregelung auf das Wj. ab. Insofern können sich durchaus Differenzen zwischen dem Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Abs. 9 GewStG und dem Kürzungsbetrag ergeben. Eine durchgreifende Rechtfertigung für diese Differenzierung besteht allerdings nicht (DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [5]).

**VI. Verfahrensfragen**

18

Über die Abziehbarkeit der in § 9 genannten Aufwendungen sowie über die Höhe des Abzugs wird grds. implizit bei der Ermittlung des Einkommens im Verfahren der KStFestsetzung entschieden. Sie sind somit nicht selbständig anfechtbare Teile des KStBescheides (§ 157 Abs. 2 AO). Zur Notwendigkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung des Abzugsbetrags nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 vgl. Anm. 35. Für die vortragsfähigen Zuwendungen findet eine gesonderte Feststellung statt; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (vgl. Anm. 45).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1:  
Einleitungssatz**

19

**Einleitungssatz: „Abziehbare Aufwendungen sind auch: ...“:** § 9 regelt spezialgesetzlich die Abziehbarkeit der Gewinnanteile der Komplementäre der KGaA und den Zuwendungsabzug. Die Bedeutung als eigenständige Regelungen über die Abziehbarkeit bzw. Nichtabziehbarkeit der besonders genannten Aufwendungen wird durch die einleitenden Worte „Abziehbare Aufwendungen sind auch: ...“ verdeutlicht. Die frühere Formulierung in § 11 KStG 1975 „Bei

der Ermittlung des Einkommens sind die folgenden Beträge abzuziehen, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des EStG abziehbare Ausgaben sind: ...“ vermittelte den Eindruck, die Aufzählung sei lediglich erweiternder, nicht aber determinierender Natur (EULER/RZEPKA, BB 1978, 1053). Der BFH hat mit Urtr. v. 18.7.1973 (I R 88/71, BStBl. II 1973, 790) den Vorrang des § 9 als *lex specialis* vor den Regelungen des EStG best. (ebenso BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177). Aus der Gesetzesbegründung zu § 9 (vgl. BTDrucks. 7/1470, 341 [344]) ergibt sich, dass auch die damalige BReg. diese Auffassung vertrat, weil sie Zuwendungen bei Körperschaften auf die Stufe von WK oder BA stellt. Ohne die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 könnte das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG greifen. Durch die Sonderregelung im KStG kann dies jedoch dahingestellt bleiben. § 9 verdrängt innerhalb seines Anwendungsbereichs die Regelungen des EStG und regelt die Abziehbarkeit der angesprochenen Aufwendungen abschließend. Gleichwohl kann zur Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 auf die Rspr. zum parallelen § 10b EStG zurückgegriffen werden. Zur Anwendbarkeit der EStDV vgl. Anm. 37.

**C. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1:  
Abziehbarkeit der Gewinnanteile von Komplementären einer KGaA**

**Schrifttum:** E. BECKER, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1936, Teil I, 80; GRASS, Die Besteuerung der KGaA, München 1969; MENZEL, Die Entgelte der Personengesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) an ihre unmittelbar haftenden Gesellschafter, DStR 1972, 562; EULER/RZEPKA, Kapitalerhöhungskosten in vollem Umfang abziehbare Betriebsausgaben, BB 1978, 1053; SCHLÜTTER, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung der Gewinnanteile der Komplementäre einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, StuW 1978, 295; WIESNER, Die Enthftung persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA, ZHR 148 (1984), 56; BACHER, Die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) im Steuerrecht, DB 1985, 2117; JÜNGER, Zur Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Steuerrecht, DB 1988, 1969; MATHIAK, Besprechung des BFH-Urteils vom 21.6.1989, X R 14/88 betr. Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, DStR 1989, 666; THEISEN, Die Besteuerung der KGaA, DB 1989, 2191; GOSCH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gewerbesteuer, Bemerkungen zum Urteil des BFH vom 31.10.1990 – I R 32/86, FR 1991, 345; GRAF, Die Gewerbeertragsbesteuerung der KapGes. und Co. KG auf Aktien, DStR 1991, 1374; GOCKE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei der KGaA, DB 1994, 2162; KALLMEYER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – eine interessante Rechtsformalternative für den Mittelstand?, DStR 1994, 977; ZACHER, Verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen in der GmbH aus zivilrechtlicher Sicht, DStR 1994, 138; SCHÜRMANN/GROH, KGaA und GmbH & Co. KGaA – Neue Aspekte einer interessanten Gesellschaftsform, BB 1995, 684; BIAGOSCH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, NWB 1996 F. 18, 3453; CLAUSSEN, Überlegungen zur Rechtsform der GmbH – Ist die KGaA eine Alternative?, GmbHR 1996, 73; LADWIG, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Eine Alternative für börsenwillige mittelständische Unternehmen?, DStR 1996, 800 (Teil I), DStR 1996, 842 (Teil II); AMMENWERTH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) – eine Rechtsformalternative für personenbezogene Unternehmen?, Frankfurt am Main 1997; BINZ/SORG, Die KGaA mit beschränkter Haftung – quo vadis? Eine Bestandsaufnahme am Vorabend der BGH-Entscheidung vom 24.02.1997, DB 1997, 313; M. FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, DStR 1997, 1519; HENNERKES/LORZ, Roma locuta causa finita: Die GmbH & Co. KGaA ist zulässig, DB 1997,

1388; MERTENS, Die Handelsgesellschaft KGaA als Gegenstand gesellschaftsrechtlicher Diskussion und die Wissenschaft vom Gesellschaftsrecht, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSEN (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, 731; DIRKSEN/MÖHRLÉ, Die kapitalistische Kommanditgesellschaft auf Aktien, ZIP 1998, 1377; SCHAUMBURG, Die KGaA als Rechtsform für den Mittelstand?, DSStZ 1998, 525; SETHE, Die Besonderheiten der Rechnungslegung bei der KGaA, DB 1998, 1044; ULMER, (Hrsg.), Die GmbH & Co KGaA nach dem Beschluss BGHZ 134 (1998), 392; BAYREUTHER, Die Kapitalgesellschaft & Co. KGaA, JuS 1999, 651; CREZELIUS, Komplementärbesteuerung bei der KGaA, JbFStR 1998/99, 318; FRANKENHEIM, Die Ertragsbesteuerung einer Pensionszusage an einen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DSStR 1999, 481; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA – Recht und Steuern in der Praxis, Köln 2000; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, Köln 2001; EBLING, Die Auswirkungen des DBA-Schachtelprivilegs auf die Besteuerung des Gewinnanteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in HÖRMANN (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerrechts, Festschrift für Wolfgang Jakob zum 60. Geburtstag, Augsburg 2001, 67; FLÄMIG, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Vor- und Nachteile für Investoren, in LUTTER/SCHOLZ/SIGLE (Hrsg.), Festschrift für Martin Peltzer zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 99; HEMPE/SIEBELS/UHL, Zur Einkünftequalifikation von mittelbaren Gesellschaftern einer KGaA, DB 2001, 2268; JANSSEN, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien und ihrer Gesellschafter, NWB 2001 F. 18, 3811; WEHRHEIM, Die Einkünftequalifikation der Gesellschafter einer GmbH & Co. KGaA, DB 2001, 947; WESTPHAL, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), StWa. 2002, 133; BERG, Vermögenseinlage bei einer KGaA, JbFStR 2002/2003, 232; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA – eine betriebswirtschaftliche Analyse, Frankfurt am Main 2003; KOLLRUSS, Die hybride Rechtsform der GmbH & Co. KGaA – Möglichkeit zur Steuergestaltung im Rahmen der pauschalieren Gewerbesteueranrechnung, GmbHHR 2003, 709; KUSTERER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im Wandel – Wechsel von körperschaftlicher zu mitunternehmerischer Sichtweise, FR 2003, 502; KUSTERER/RUPP, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Folgen der mitunternehmerischen Einordnung, EStB 2003, 397; MAHLOW, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 1540; BOCK, Die steuerlichen Folgen des Erwerbs eines KGaA-Komplementäranteils – zugleich Anmerkung zu FG München v. 10.7.2003, GmbHHR 2004, 554; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DSStR 2004, 1686; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DSStR 2004, 77; SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Handbuch, München 2004; FETT, Die Kapitalgesellschaft & Co. KGaA, Inf. 2005, 872; FROTSCHER, Die KGaA als Organgesellschaft, Der Konzern 2005, 139; KESSLER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im System der dualen Unternehmensbesteuerung – Konsequenzen und Inkonssequenzen einer hybriden Rechtsform, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag, Bonn 2005, 307; KESSLER, Die Entwicklung des Binnenrechts der KGaA seit BGHZ 134, 392, NZG 2005, 145; PHILBERT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, Berlin; SUSAT & PARTNER, Entwurf einer Stellungnahme zur Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien und ihrer Gesellschafter, München 2006; ROHRER/ORTH, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ebene einer KGaA, BB 2007, 1594; ROHRER/ORTH, Zinsschranke: Belastungswirkungen bei der atypisch ausgeprägten KGaA, BB 2007, 2266; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“ – Ein Beitrag zur Steuergestaltungssuche, Düsseldorf 2008; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DSStR 2008, 484; WERNER, Die KGaA und die AG & Co. KG – Alternativen zur Aktiengesellschaft für Familienunternehmen, NWB 2008 F. 18, 4603; FALTER, Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der KGaA, WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, München 2009, 113; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, Die KGaA im Lichte der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c und der Zinsschranke, DSStR 2009, 88; CREZELIUS, Steuerrechtliche Probleme des Gewinnanteils des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA, JbFStR 2010/2011, 484; HAARMANN, Umwandlungssteuerliche Behandlung der KGaA, JbFStR 2010/2011, 300; HAGEBÖKE, Umwandlung der Beteiligung des Komple-

mentärs einer KGaA in eine atypisch stille Beteiligung, DB 2010, 1610; HAGEBÖKE, Zur Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs bei der KGaA – Zugleich Anmerkungen zum Beitrag von Kramer, IStR 2010, 59; KRAMER, Das internationale Schachtelprivileg der KGaA – zugleich Anmerkung zum Urteil des Hess. FG v. 23.6.2009, IStR 2010, 57; RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl., München 2010; SUTTORP, Besteuerung der KGaA, Haarmann Jahrbuch Steuern 2010, 157; WASSERMEYER, Kommentar zu BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 812; KORNBLUM, Bundesweite Rechtstatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Stand 1.1.2011), GmbHR 2011, 692; WASSERMEYER, Die Wurzeltheorie bei der Besteuerung persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien unter Beachtung des BFH-Urteils vom 19.5.2010 – I R 62/09, Ubg 2011, 47; WASSERMEYER, Die Besteuerung des Gewinnanteils des persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in BINNEWIES/SPATSCHHECK (Hrsg.), Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 259.

**Verwaltungsanweisungen:** R 47 KStR; H 15.8 Abs. 4 EStR.

## 20 I. Funktion der Norm: Vermeidung einer Doppelbelastung

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ist bei Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) und bei vergleichbaren KapGes. der Teil des Gewinns abziehbar, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird. Die Vorschrift soll eine steuerliche Doppelbelastung dieses Gewinnanteils mit KSt. und ESt. (bzw. zweimal mit KSt., vgl. Anm. 21) vermeiden (vgl. SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 108; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 3; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 23). Schon E. BECKER (StuW 1936 I, 80 [97]) betonte den „leitenden Gedanken der Vermeidung der Doppelbesteuerung“ der pers. haftenden Gesellschafter einer KGaA. Wenngleich § 9 Abs. 1 Nr. 1 als Aufwendungsabzug ausgestaltet ist, handelt es sich rechtstechnisch um eine Gewinnverteilungsvorschrift (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 30; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]). Die Doppelbesteuerung wird konsequent vermieden, wenn der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 erfasste „Teil des Gewinns“ dem „Gewinnanteil“ des Komplementärs der KGaA betragsmäßig entspricht (dafür WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [50 f.]; WASSERMEYER in FS Streck, 2011, 259 [266, 270]). Allerdings ist materiell und verfahrensrechtlich umstritten, ob dieses Ziel durch Auslegung der gesetzlichen Vorschriften erreichbar ist (vgl. Anm. 23 ff., 35).

## II. Kommanditgesellschaften auf Aktien

### 1. Zivilrechtliche Grundlagen der KGaA

#### 21 a) Allgemeine Erläuterungen

**Anwendbare Vorschriften:** Die KGaA ist nach § 278 Abs. 1 AktG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschr. haftet (persönlich haftender Gesellschafter) und die übrigen an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (Kommanditaktionäre). Das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter untereinander und gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie gegenüber Dritten, namentlich die Befugnis der persönlich haftenden Gesellschafter zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft, bestimmt

sich nach den Vorschriften des HGB über die KG (§ 278 Abs. 2 AktG). Im Übrigen gelten für die KGaA die Vorschriften des Ersten Buchs über die Aktiengesellschaft sinngemäß, soweit sich aus §§ 278 ff. AktG oder aus dem Fehlen eines Vorstands nichts anderes ergibt (§ 278 Abs. 3 AktG).

**Hybride Struktur der KGaA:** Wegen dieser Ausgestaltung ist die KGaA eine Mischform zwischen AG und KG (LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 1; PERLITT in Münchener Komm. AktG III. Vor § 278 AktG Rn. 29; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594). Sie weist eine „hybride“ Struktur auf (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 23; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 3; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 1; FLÄMIG in FS Peltzer, 2001, 99 [100]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 1; FETT in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 3 Rn. 2; FETT, Inf. 2005, 872 [873]; FROTSCHER, Der Konzern 2005, 139 [140]; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 40; KUSTERER, DStR 2008, 484 [487]; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, DStR 2009, 88; BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]). Rein gesellschaftsrechtlich steht die KGaA der AG daher näher als der KG (so auch HÜFFER IX. § 278 AktG Rn. 3; LADWIG, DStR 1996, 800 [804]; WIESNER, ZHR 148 (1984), 56 [67]; den eigenständigen Charakter betonend: BGHZ 134, 392 [398]; PERLITT in Münchener Komm. AktG III. Vor § 278 AktG Rn. 29; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 3). Dies zeigt sich nicht nur in der generellen Rückgriffsanordnung auf die aktienrechtlichen Vorschriften in § 278 Abs. 3 AktG, die nur bestimmte Rechtsbeziehungen ausnimmt, sondern bereits in der Regelung der KGaA im AktG statt im HGB. Aufgrund der Gesetzesformulierung („mit eigener Rechtspersönlichkeit“) ist es unstrittig, dass die KGaA eine juristische Person ist (§ 278 AktG; vgl. bereits § 219 AktG 1937, RGBl. I 1937, 107 [151]; BFH v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 [508]). Sie ist gegenüber ihren Gesellschaftern vollumfänglich verselbständigt, Träger sämtlicher Rechte und Pflichten, handelt über Organe und entsteht durch konstitutive Eintragung ins Handelsregister. Da das StR an die zivilrechtliche Rechtsform der KGaA anknüpft (vgl. BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992 [212]) hat die gesellschaftsrechtliche Einordnung der KGaA als Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Qualifikation erhebliche Bedeutung (anders FLÄMIG in FS Peltzer, 2001, 99 [100]).

**KapGes. & Co. KGaA:** Die Organisationsstruktur steht bei der KGaA im Gegensatz zur AG zur Disposition des Satzungsgebers, was die Herausbildung verschiedener Typen ermöglicht (HÜFFER IX. § 278 AktG Rn. 6). Zivilrechtlich war lange Zeit umstritten, ob auch eine KapGes. Komplementär einer KGaA sein kann (zur GmbH & Co. KG als Komplementär: Hanseatisches OLG v. 5.12.1968 – 2 W 34/68, GmbHR 1969, 135 – Eurokai; OLG Karlsruhe v. 29.7.1996 – 11 Wx 20/96, BB 1996, 1793; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 9). Steuerrechtlich war die GmbH & Co. KGaA bereits zuvor als zulässig erachtet worden (BFH v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72; v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253). Im Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des GmbHG und anderer handelsrechtlicher Vorschriften (BTDrucks. 8/1347, 23) war eine Ergänzung des § 278 Abs. 1 AktG vorgesehen, welche die Komplementärstellung für KapGes. ausschließen sollte (ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 10). Mit BGH-Urt. v. 24.2.1997 (II ZB 11/96, BGHZ 134, 392, DStR 1997, 1012, mit Anm. GOETTE) wurde die Rechtsform der GmbH & Co. KGaA auch handelsrechtlich anerkannt. Seither ist es rechtlich ohne Bedenken möglich, dass eine KapGes. (ebenso wie eine PersGes.: BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392; SCHÜRMANN/GROH, BB 1995, 684 [685]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 21; MERTENS in FS Ritter, 1997, 731 [733]; einschrän-

kend M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1523]; nur vollkaufmännische Personenhandelsgesellschaften) Komplementär einer KGaA sein kann (MERTENS/CAHN in Kölner Komm. zum AktG II. § 278 AktG Rn. 13; LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 19; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; HENNERKES/LORZ, DB 1997, 1388 ff.; RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 23 Rn. 8), so dass sich in der Praxis neben der GmbH & Co. KGaA und der AG & Co. KGaA beispielsweise auch die Rechtsform der SE & Co. KGaA etabliert hat. Inzwischen best. dies auch die gesetzliche Formulierung des § 279 Abs. 2 AktG. Durch diese Konstruktion wird die persönliche und unbeschränkte Haftung einer natürlichen Person gänzlich umgangen und gleichzeitig eine neuen Generationenwechsel im Kreis der Komplementäre überdauernde Struktur gefunden (LADWIG, DStR 1996, 842; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 6).

**Grenzen der Ausgestaltungsfreiheit:** Letztlich ist die KapGes & Co. KGaA mit der KapGes & Co. KG vergleichbar (so auch BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392 [394, 397]); die Haftung der Komplementäre wird durch Zwischenschalten einer juristischen Person eingeschränkt. Problematisch ist dies im Hinblick auf die weitgehende personengesellschaftstypische Vertragsfreiheit bezüglich der Gestaltung der Rechtsverhältnisse zwischen Komplementären und der Gesamtheit der Kommanditaktionäre. Ist bei der „Standard“-KGaA ein Abweichen von der Satzungsstrenge (LADWIG, DStR 1996, 800 [805]) des AktG etwa durch Ausschluss des Mitwirkungsrechts der Aktionäre angesichts der persönlichen, unbeschränkten, unmittelbaren Haftung gerechtfertigt, fehlt es an einer solchen Rechtfertigung bei einer KapGes & Co. KGaA (BAYREUTHER, JuS 1999, 651 [655]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 9; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 15; FLÄMIG in FS Peltzer, 2001, 99 [102]; FETT in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 3 Rn. 11). Satzungsgestaltungen zu Lasten der Kommanditaktionäre sind nur in engeren Grenzen zulässig (DIRKSEN/MÖHRLE, ZIP 1998, 1377 [1385]). Dieser Schutzgedanke bringt für die KapGes. & Co. KGaA eine gewisse Rechtsunsicherheit mit sich, weil bisher nicht entschieden ist, welche genauen satzungsrechtlichen Folgen aus der Haftungsbeschränkung abzuleiten sind (DIRKSEN/MÖHRLE, ZIP 1998, 1377 [1386]; WERNER, NWB 2008 F. 18, 4603 [4607]); zum Meinungsstand: ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 53).

**Geschäftsführung:** Unabhängig von ihrer Rechtsform sind die Komplementäre der KGaA zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet (§ 278 Abs. 2 AktG; Prinzip der Selbstorganschaft) und Vertreter der Gesellschaft. Sie übernehmen die Aufgaben des Vorstandes der AG.

## 22 b) Eigenkapitalstruktur

**Zweigeteiltes Kapital:** Das Eigenkapital der KGaA ist zweigeteilt. Auf der einen Seite steht das Grundkapital, welches die Kommanditaktionäre halten. Es ist in Kommanditaktien aufgeteilt, welche, soweit die KGaA börsennotiert ist, am Markt gehandelt werden. Eine Mehrzahl von Kommanditaktionären wird der Regelfall sein, ist aber ebenso wenig erforderlich wie die Mehrzahl von Kommanditaktien (K. SCHMIDT/LUTTER, AktG, § 278 Rn. 2). Der Ausschüttungsanspruch der Kommanditaktionäre ermittelt sich nach allg. Auffassung nach aktienrechtlichen Grundsätzen (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 11). Auf der anderen Seite stehen die Komplementäre der KGaA. Sie können sowohl Kommanditaktien erwerben als auch Vermögenseinlagen erbringen, welche über das Grundkapital hinausgehen und als gesonderter Eigenkapitalposten behandelt werden (§ 281 Abs. 2, 286 Abs. 2 Satz 1 AktG). Die Höhe der über das Grund-

kapital hinausgehenden Einlagen ergibt sich aus der Satzung (ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 141), sie gehen in der Außenrechtsbeziehung in das Alleineigentum der Gesellschaft über (M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1521]; PERLITT in Münchener Komm. AktG III. Vor § 278 Rn. 69). Die Einlagen sind in der Bilanz nach dem gezeichneten Kapital gesondert auszuweisen (§ 286 Abs. 2 AktG). Eine über die Haftung hinausgehende, finanzielle Beteiligung des Komplementärs ist aber nicht zwingend erforderlich (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; LADWIG, DStR 1996, 800 [805]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 42; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 22; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [233]; FETT, Inf. 2005, 872 [873]; PHILBERT, Die KGaA zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, 2005, 73; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 45); fehlen solche zusätzlichen Einlagen liegt eine sog. Nullbeteiligung vor (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 7). Diese Konstellation ist insbesondere bei KapGes. & Co. KGaA geläufig (FETT, Inf. 2005, 872 [873]). Eine Person kann mehrere (oder alle) Aktien übernehmen, aufgrund des Grundsatzes der Unteilbarkeit der personengesellschaftlichen Mitgliedschaft aber nur einen (ggf. erhöhten) Komplementärsanteil innehaben (LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 12; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 50).

**Ein-Mann-KGaA:** Nach der herrschenden Literaturauffassung darf der Komplementär alle Kommanditaktien selbst übernehmen (HÜFFER IX. § 278 AktG Rn. 5; LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 1; PATZ/RASCHE, DB 1993, 2400; ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 45). Nach dieser zutreffenden Ansicht ist die Bildung einer Ein-Mann-KGaA möglich. Die Gegenauffassung wendet ein, dass die KGaA einen AR haben muss (§ 278 Abs. 3 iVm. §§ 95 ff. AktG; PERLITT in Münchener Komm. AktG III. Vor § 278 AktG Rn. 44), diesem aber keine Komplementäre angehören dürfen (§ 287 Abs. 3 AktG). Diese Inhabilitätsregel müsse bei der KapGes. & Co. KGaA auch die wesentlich an der Komplementärgesellschaft Beteiligten umfassen (ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 107; FETT, Inf. 2005, 872 [874]). Allerdings müssen Aufsichtsratsmitglieder keine Aktionäre der KGaA sein. Die Aktionäre bestimmen (zumindest teilw.) die Zusammensetzung des Aufsichtsrats (§ 96 AktG), aber der Gesellschafter kann den AR bei mitbestimmungsfreien KGaA (weniger als 500 Mitarbeitern, vgl. LUTTER in K. SCHMIDT, § 96 AktG Rn. 20; näher zu Mitbestimmungsfragen RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 23 Rn. 34 f.) in vollem Umfang mit fremden Dritten besetzen.

## 2. Ertragsteuerliche Grundlagen der KGaA

### a) Allgemeine Erläuterungen

23

Der zweigeteilten Eigenkapitalstruktur trägt das StR dadurch Rechnung, dass der Gewinn der KGaA aufzuteilen und einer dualistischen ertragsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen ist. Allerdings besteht über die ertragsteuerliche Behandlung nur in den Grundzügen Einigkeit.

**Unbeschränkte KStPflicht:** Die KGaA ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschr. kstpl. (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 7; vgl. § 1 Anm. 37). Demnach ist grds. das gesamte zu versteuernde Einkommen der KGaA iSd. § 7 Abs. 1 der KSt. zu unterwerfen. Alle Einkünfte einer unbeschr. stpl. KGaA sind nach § 8 Abs. 2 als gewerbliche Einkünfte zu behandeln (vgl. § 8 Anm. 34). Bei der Ermittlung des

zu versteuernden Einkommens wird der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird, abgezogen (§ 9 Abs. 1 Nr. 1). Das kstliche zu versteuernde Einkommen der KGaA wird demnach um die Gewinnanteile des Komplementärs gekürzt.

**Konzeptioneller Streit:** Dabei ist umstritten, wie der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abzuziehende Gewinnanteil zu bemessen ist, welche Vorschriften für die Gewinnermittlung anzuwenden sind und welche Einkünfte des Komplementärs § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen. Zwei Konzepte bestimmen die Diskussion: das sog. intransparente und das sog. transparente (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 5; näher mit Berechnungsbeispielen KESSLER in FS Korn, 2005, 307 [319 ff.]; SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [164 ff.] sowie WASSERMAYER in FS Streck, 2011, 259 [263 ff.], mit Diskussion vier verschiedener Lösungsansätze). Der konzeptionelle Streit setzt sich in zahlreichen Einzelfragen der Auslegung von der Gewinnermittlung (vgl. Anm. 24 ff.) und ihrer verfahrensrechtlichen Umsetzung (vgl. Anm. 35) über die Abkommensberechtigung bis zur Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a) fort (Übersicht bei SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [172 ff., 180 ff.]). Die vermeintliche Grundentscheidung des BFH (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, sog. Herstatt-Urteil) und auch die jüngste zum DBA-Schachtelprivileg einer KGaA (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809) lassen zentrale Fragen der Besteuerung einer KGaA und ihrer Komplementäre offen (vgl. WASSERMAYER, Ubg 2011, 47: „zahlreiche Widersprüche“). Es stellt sich angesichts der „rudimentären gesetzlichen Regelung“ (KESSLER in FS Korn, 2005, 307 [311, 331]) die Frage nach gesetzgeberischem Klarstellungs- oder Handlungsbedarf (vgl. Anm. 25 f., 35).

#### 24 b) Intransparente Betrachtung

**KGaA als Abwandlung der AG:** Die Befürworter der intransparenten Betrachtung übertragen die gesellschaftsrechtliche Einordnung der KGaA auf die steuerliche Behandlung (KUSTERER, FR 2003, 502 [503]). Sämtliche Einkünfte entfallen auf die KGaA (KRAMER, IStR 2010, 57 [58]); § 9 Abs. 1 Nr. 1 „fingiert“ lediglich Aufwendungen, um Dividendeneinkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu gewerblichen Einkünften umzuqualifizieren (vgl. FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; EBLING in FS Jakob, 2001, 67 [69]; KESSLER in FS Korn, 2005, 307 [319]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266 [2267]; KUSTERER, DStR 2008, 484 [485]; aA ausdrückl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]) und eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Demnach werden zur Ermittlung des Jahresüberschusses alle aktienrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften angewendet (sog. monistische Gewinnermittlung: HÜFFER, IX. § 288 AktG Rn. 2; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 55; EBLING in FS Jakob, 2001, 67 [68]; PHILBERT, Die KGaA zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, 2005, 203; vgl. § 15 EStG Anm. 905); das zu versteuernde Einkommen ergibt sich aus den körperschaftsteuerlichen Vorschriften. Steuerlich wird der Komplementär wie der Vorstand der AG behandelt (PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2401]), der eine handelsrechtlich als Aufwand zu behandelnde Vergütung erhält (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 8). Für die Besteuerung des Gesellschafters kommt es auf die Herkunft der Einkünfte, also die einzelnen Einnahmepositionen bei der KGaA, nicht an (KUSTERER, FR 2003, 502 [504]; KRAMER, IStR 2010, 57 [58]). Es gilt das

Trennungsprinzip. Hierfür spricht zunächst die Einordnung der KGaA als uneingeschränkt stpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 19 f.).

**Konsequenzen der Intransparenz:** Durch diese Betrachtungsweise wird unterstellt, Differenzbeträge iSd. § 60 Abs. 2 EStDV sowie steuerfreie BE und nicht abziehbare BA ständen der Gesellschaft noch zur Versteuerung zur Verfügung. Diese Beträge entfallen bei der intransparenten Betrachtung vollständig auf die Gesellschaft (HEGER in GOSCH II, § 9 Rn. 21). Problematisch ist dies insbesondere bei Dividendeneinkünften der KGaA, die nach § 8b per Saldo zu 95 % stfrei sind. Entfallen von den Dividenden nun 50 % auf den Komplementär, so werden vom zVE der KGaA zunächst 95 % der Dividende abgezogen, anschließend nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 noch einmal 50 %, so dass der den Kommanditaktionären verbleibende stpfl. Gewinn negativ würde (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 17; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1597]; KUSTERER, DStR 2008, 484 [486]). Ob derartige Doppelbegünstigungen vom Gesetzgeber intendiert waren, erscheint ebenso fragwürdig wie die internationale Behandlung (vgl. WASERMEYER, FR 2010, 812 [813]). Auf der anderen Seite erhöhen bei intransparenter Betrachtung nicht abziehbare BA in vollem Umfang das zVE der Gesellschaft und entfallen nicht teilweise auf den Komplementär. Unter Umständen reicht die Liquidität der Gesellschaft nicht aus, um die Steuerbelastung zu tragen. Sie wäre insbesondere im Falle der Auszahlung des Komplementärs auf Darlehen zur Deckung der Steuerverbindlichkeiten angewiesen. Die konsequente intransparente Betrachtung ist dem Vorwurf ausgesetzt, zu einer „unlogischen und systemwidrigen Besteuerung“ zu führen (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 17) und steht zudem unter dem Verdacht eines Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (so KUSTERER, DStR 2008, 484 [486 f.]).

### c) Transparente Betrachtung

25

**KGaA als Abwandlung der KG:** Nach der sog. transparenten Sichtweise ist die Sphäre des Komplementärs in der KGaA wie eine Mitunternehmerschaft, also parallel zur KG zu behandeln (grundlegend BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; zuvor bereits PrOVG v. 10.12.1913, PrOVGE 16, 33 ff.; BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211 [212]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 17; KUSTERER, FR 2003, 502 [504]), wengleich die KGaA selbst keine Mitunternehmerschaft ist (HAGEBÖKE, DB 2010, 1610 [1611]).

**Behandlung der Komplementäre „wie“ Mitunternehmer:** Die Komplementäre sind aufgrund der Eigenschaft der KGaA als juristische Person nicht als Mitunternehmer im eigentlichen Sinne anzusehen (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 [341]: „essentielle Unterschiede“; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 11; aA KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 2; OLGEMÖLLER in STRECK VII, § 9 Rn. 9 und noch E. BECKER, StuW 1936 I, 80 [97]). Sie entfalten aber regelmäßig sowohl Mitunternehmerinitiative (Geschäftsführung und Vertretung) als auch Mitunternehmermerrisiko (Haftung §§ 161 Abs. 2, 128 HGB) und sind daher durch § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG wie solche zu behandeln (BFH v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72; v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883]; v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 [508]; v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 [341]; v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462 [463]; v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 [1274]; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 21; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 18; HEGER in GOSCH II, § 9 Rn. 12; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 32; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 127; KUSTERER, DStR 2008, 484 [485]; HAARMANN, JbFStR 2010/2011, 303; aA KRAMER, IStR 2010, 57 [58 und 63], gegen die Theo-

rie der „Semitransparenz“; WASSERMAYER in FS Streck, 2011, 259 [265], 272). Die Komplementäre sind aber auch dann als „Quasi-Mitunternehmer“ (so HAGEBÖKE, DB 2010, 1610) „wie“ ein Mitunternehmer zu behandeln, wenn Mitunternehmerisiko und/oder -initiative aufgrund innergesellschaftlicher Vertragsgestaltung im Einzelfall fehlen (BFH v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 [382]; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3817; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 86; vgl. § 15 Anm. 902; aA AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 166).

**Gewinnermittlungsfragen:** Der Komplementär hat einen Sonderbereich und die Gewinnverteilung erfolgt nach handelsrechtlichen Grundsätzen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884 f.]; THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 135). Dabei steht der Komplementär der Gesamtheit der Kommanditaktionäre wie dem Kommanditisten gegenüber (so bereits BFH v. 8.11.1974 – III R 76/73, BStBl. II 1975, 470 [471]; v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. 1994, 505 [506]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 22; vgl. bereits E. BECKER, StuW 1936 I, 80 [97]). Hinsichtlich des Komplementärs findet das Transparenzprinzip Anwendung (KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709). Jede Einnahme und Ausgabe wird „an der Wurzel“ aufgespalten und der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie dem Komplementär anteilig zugewiesen (sog. Wurzeltheorie des BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884], unter Hinweis auf E. BECKER, StuW 1936 I, 80 [97]: „Spaltung in der Besteuerung“; zuletzt innerstaatlich bestätigend, aber abl. für das abkommensrechtliche Schachtelprivileg BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]; folgend KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 2, 19; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 21; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 28; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [529]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [294]; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, DStR 2009, 88; HAGEBÖKE, IStR 2010, 59 [61 f.]; aA KRAMER, IStR 2010, 63; für die Aufgabe der Wurzeltheorie WASSERMAYER, Übg 2011, 47 [48, 51]). Dass Einnahmen und Ausgaben grds. aufzuteilen sind ergibt sich auch aus § 286 Abs. 3 AktG. Hiernach müssen in der GuV die auf den Komplementär entfallenden Gewinn- bzw. Verlustanteile nicht gesondert ausgewiesen werden. Jedenfalls wird davon ausgegangen, dass bereits innerbilanziell ein Unterschied zwischen Komplementärsgewinn und Aktionärsgewinn besteht (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 15). So entstehen zwei Jahresabschlüsse: aus dem (internen) personengesellschaftsrechtlichen werden die Gewinnanteile der Komplementäre abgelesen (SETHE, DB 1998, 1044 [1045]; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 150), der aktienrechtliche bestimmt den Gewinnanteil der Kommanditaktionäre und ist eigentlicher KGaA-Abschluss (SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 27; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3812). Da die Gewinnverteilung das Verhältnis der Komplementäre zur Gesamtheit der Kommanditaktionäre betrifft, kann auf Grundlage der personengesellschaftsrechtlichen Vertragsfreiheit eine Regelung in die Satzung aufgenommen werden, den Jahresabschluss allein nach aktienrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln und die doppelte Gewinnermittlung zu vermeiden (SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 28).

**Konsequenzen der Transparenz:** Die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb des einzelnen Komplementärs und mit dessen EStVeranlagung zu berücksichtigen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Aus der von § 9 Abs. 1

Nr. 1 abweichenden Formulierung wird deutlich, dass es sich hierbei sowohl um den hiernach abziehenden Anteil am Gesellschaftsgewinn als auch um den Sonderbilanzgewinn des Gesellschafters handelt (vgl. Anm. 33). Bei transparenter Betrachtung entfallen die Unterschiedsbeträge nach § 60 Abs. 2 EStDV, die nicht abziehbaren BA und die steuerfreien Einnahmen anteilig auf den Komplementär und die Gesellschaft (HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 89; KOLL-RUSS/WEISSERT/LIN, DStR 2009, 88). Es finden die jeweils spezielleren Begünstigungsnormen Anwendung. Bei Transparenz sollen sowohl die KGaA als auch der Komplementär mit ihrem Gewinnanteil nach einem DBA abkommensberechtigter sein (vgl. KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 67; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3816; aA KRÄMER, IStR 2010, 57; EBLING in FS Jakob, 2001, 67 [75], sowie jüngst BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]: Abkommensberechtigung der KGaA ohne Rücksicht auf die innerstaatliche „Teil-Transparenz“; vgl. bereits Anm. 8).

**Bilanzierung:** Der Ausschüttungsanspruch der Kommanditaktionäre ergibt sich aus den aktienrechtlichen Bestimmungen, hierzu ist eine zweite Bilanz, die eigentliche KGaA-Bilanz, nach aktienrechtlichen Grundsätzen aufzustellen (sog. dualistische Gewinnermittlung: KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 15; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 20; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 30; MATHIAK, DStR 1989, 666 [667]; aA THEISEN, DB 1989, 2191 [2195]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 55).

**Die FinVerw.** hat früher die intransparente Betrachtung bevorzugt (ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266 [2267]), tendiert aber nunmehr wohl zur transparenten Betrachtung (KUSTERER, FR 2003, 502 [504]; SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [170]). Seit einiger Zeit ringt eine verwaltungsinterne Arbeitsgruppe aus Bund und Ländern um das richtige Konzept zur Besteuerung der KGaA. Erste Entwürfe eines Erlasses zum Umwandlungssteuerrecht sahen die Mischumwandlung vor (HAARMANN, JbFStR 2010/2011, 300 [306]; zu Einzelheiten: HARITZ, GmbHR 2009, 1194 f.), was dem Grundgedanken der transparenten Besteuerung entspricht. Allerdings ist (noch) keine einheitliche Auffassung der FinVerw. absehbar (CREZELIUS, JbFStR 2010/2011, 484 [489]).

**Stellungnahme:** In Gegensatz zur Grundlagenentscheidung durch § 1 Abs. 1 Nr. 1 für das Trennungsprinzip bei der Besteuerung einer KGaA ist § 9 Abs. 1 Nr. 1 – wie auch § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG – Ausdruck einer transparenten Besteuerung ihrer Komplementäre. Dieser Prinzipienwiderstreit kann angesichts deutungsoffener Rudimentärregelungen zu Inkonsistenzen führen. Gleichwohl darf die gesetzgeberische Entsch. zugunsten der Transparenz nicht durch eine konsequent intransparente Besteuerung geleugnet werden. Eine transparente Betrachtung folgt der hybriden Struktur der KGaA und bietet grds. eine rechtsformadäquate Lösung. Wie weit die gesetzlich angeordnete Transparenz oder „Teil-Transparenz“ (so innerstaatlich BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]) reicht, lässt sich nicht allgemein, sondern nur durch Auslegung der konkreten Norm beantworten. Dies best. die aktuelle, fast ausschließlich auf abkommensrechtliche Überlegungen gestützte Entsch. des BFH v. 19.5.2010 (I R 62/09, FR 2010, 809 [812]), wonach die KGaA eine abkommensberechtigter KapGes. iSd. Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich ist. Der BFH hält dabei innerstaatlich an seiner sog. Wurzeltheorie (vgl. Anm. 25) fest, erachtet diese aber für die Frage der Abkommensberechtigung der KGaA als unbeachtlich (vgl. Anm. 8). Insgesamt stellt sich aus internationaler Perspektive die Frage nach gesetzgeberischem Handlungsbedarf (WASSERMEYER in FS Streck, 2011, 259 [273]), aber auch national erscheint eine grund-

legende Überarbeitung der KGaA betreffenden Steuervorschriften einschließlich des § 9 Abs. 1 Nr. 1 durch den Gesetzgeber erforderlich (so auch WASSERMEYER, FR 2010, 812 [813]), denn es fällt schwer, aus den geltenden Steuervorschriften ein für alle Einzelfragen stimmiges Konzept zur Besteuerung der KGaA zu entwickeln. Ob allein eine bundeseinheitliche Abstimmung der FinVerw. ausreicht (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 28), erscheint fragwürdig.

26

### III. Vergleichbare Kapitalgesellschaften

Im deutschen Gesellschaftsrecht gibt es keine mit der KGaA vergleichbare Gesellschaftsform, so dass sich die Tatbestandserweiterung durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782 [2787]; BStBl. I 2007, 4 [9]) ausschließlich auf ausländische Gesellschaftsformen mit vergleichbarer Eigenkapitalstruktur bezieht. Hierunter fallen beispielsweise die società a accomandita per azioni (Italien; vgl. BRDrucks. 542/06, 47; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 6; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 10; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 7), die sociedad en comandita per acciones (Argentinien), die société en commandite par actions (Belgien/Frankreich/Luxemburg), die Kommanditselskab (Dänemark, mit AG als Kommanditist), die Commanditaire Venootschap op Andelen (Niederlande), die Sociedad comanditaria por acciones (Spanien), die Hisseli Komandit Sirket (Türkei), die komanditno drushestvo s. akzii (Bulgarien), die societate in comandita pe actiuni (Rumänien), die komanditna delniska druzba (Slowenien), sowie die Kommanditaktiengesellschaft der Schweiz (vgl. Tab. 1 und 2 zum BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076).

### IV. Teil des Gewinns, der nicht auf Anteile am Grundkapital entfällt

#### 27 1. Gewinnanteile der Komplementäre

**Negativabgrenzung:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 umschreibt den abziehbaren Teil des Gewinns negativ als den Betrag, der auf die nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen entfällt. Positiv ausgedrückt ist dies der Gewinn, der den Vermögenseinlagen der Komplementäre über das Grundkapital hinaus zugerechnet wird. Die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter sind in der Jahresbilanz der KGaA nach dem Posten Grundkapital gesondert auszuweisen (§ 286 Abs. 2 AktG); die Kommanditaktien des Komplementärs sind hiervon nicht betroffen (SETHE, DB 1998, 1044 [1046]). § 9 Abs. 1 Nr. 1 gilt uneingeschränkt auch für Verluste des Komplementärs (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 21; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 90; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 82).

**Vertragliche Regelungen:** Entsprechend der die PersGes. auszeichnenden Vertragsfreiheit gehen die gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabreden den dispositiven Rückgriffsregelungen der §§ 164 bis 169, insbes. 168 HGB vor. Mangels vertraglicher Regeln sind die Kapitalanteile vorab mit 4 % zu verzinsen. Der Restgewinn ist in einem angemessenen Verhältnis aufzuteilen. Ein solches angemessenes Verhältnis wird idR der Anteil am Gesamtkapital sein.

**Ergänzungsbilanzen des Komplementärs:** Hinzu kommen die Ergebnisse der für den Komplementär ggf. zu bildenden positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 146; BOCK, GmbHR 2004, 554 [556]; GLANEGGER, DStR 2004, 1686; KUSTERER, DStR 2004, 77 [78]; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [239]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [297]; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 90; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 38 ff.: nicht jedoch bei erstmaliger Erbringung einer Vermögenseinlage iSd. § 281 Abs. 2 AktG; aA § 15 EStG Anm. 905; HEGER in GOSCH II, § 9 Rn. 21; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 71). Nach Auffassung des FG München (10.7.2003 – 5 K 2681/97, GmbHR 2004, 597) lasse die lediglich schuldrechtliche und nicht gesamthänderische Kapitalbeteiligung die Bildung von Ergänzungsbilanzen nicht zu.

**Stellungnahme:** Die Beteiligung geht nach vorzugswürdiger Auffassung (BOCK, GmbHR 2004, 554 [555 f.]) durch die mit ihr verbundene gesellschaftsrechtliche Stellung über eine bloße schuldrechtliche Beziehung hinaus. Der Gesetzgeber habe den Komplementär zwar nicht ausdrücklich als Mitunternehmer bezeichnet. Diese Argumentation würde allg. gegen die Anwendung der Grundsätze des SonderBV sprechen, die der BFH in seiner grundlegenden Entsch. aber durch die Mitunternehmer-Fiktion bejaht hat (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 ff.; vgl. Anm. 25). Auch BFH v. 16.4.2010 (IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 [1274]) spricht (in anderem Kontext) für die Übertragung der Veräußerungsnormen der Mitunternehmerschaft auf den Komplementär einer KGaA (vgl. Anm. 12). Das Argument, die Bildung von Ergänzungsbilanzen widerspreche der Tatsache, dass die Gewinnermittlung der KGaA nach Körperschaftsteuerrecht zu erfolgen habe, betont die intransparente Betrachtung (vgl. Anm. 24), obwohl die steuerliche Gewinnermittlung des Komplementärs grds. dem Transparenzprinzip folgt (vgl. Anm. 25). Die bloße Umqualifizierung von Kapitaleinkünften zu gewerblichen Einkünften hat der BFH ebenfalls abgelehnt (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]). Insgesamt spricht keines der vorgetragenen Argumente gegen die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei der KGaA.

## 2. Auf das Grundkapital entfallender Gewinn der Kommanditaktionäre

28

**Gewinnanteil:** Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abziehbar sind nur die Gewinnanteile der Kommanditäre. Ein Abzug der Ausschüttungsbeträge an die Kommanditaktionäre scheidet aus, weil insoweit Gewinnverwendung vorliegt (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 89). Der Gewinnanteil, der auf das Grundkapital entfällt, unterliegt unstreitig der KSt. und es sind strikt die Vorschriften des KStG anzuwenden. Dies gilt auch, soweit ein Komplementär zugleich Kommanditaktionär ist (vgl. Anm. 32; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 17; HEGER in GOSCH II, § 9 Rn. 4; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 38). Für die Kommanditaktionäre sind weder Sonder- noch Ergänzungsbilanzen denkbar, die Besteuerung unterliegt den allgemeinen Regeln für Aktionäre (WESTPHAL, StWa. 2002, 133 [134]). Im Falle der Ausschüttung liegen bei den Kommanditaktionären im Zeitpunkt des Zuflusses (§ 11 EStG; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1523]) Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (ggf. iVm. § 20 Abs. 8 EStG) vor (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 58; THEISEN, DB 1989, 2191 [2194]; BIAGOSCH, NWB 1996 F. 18, 3453 [3460]), die entweder nach den Regeln der Abgeltungssteuer (§ 32d EStG) oder durch das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40d EStG) begünstigt werden.

**Leistungen an die Gesellschaft:** Angemessene Vergütungen an die Aktionäre für Leistungen an die Gesellschaft sind grds. nach § 4 Abs. 4 iVm. § 8 Abs. 1 als BA abziehbar. Bei unangemessenen Vergütungen kommt eine vGA auf Seiten der Gesellschaft und Dividendenversteuerung auf Seiten des Gesellschafters in Betracht (HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 6). Es gelten die allgemeinen Vorschriften für KapGes. gegenüber ihren Gesellschaftern. Auch für den persönlich haftenden Gesellschafter kann jedenfalls dann eine vGA vorliegen, wenn unangemessene Vergütungen aufgrund der Beteiligung am Grundkapital gezahlt werden (HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 6; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 10; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3816). Es gibt jedoch keine Vermutung, dass Vorteile anteilig durch die Beteiligung am Grundkapital veranlasst sind (so auch § 15 EStG Anm. 920; im Erg. glA mit Tendenz zur Zuordnung zur Komplementäreigenschaft: KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 63; für eine anteilige Verteilung: WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18 [23]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 111 f.). Zumindest bei überhöhten Geschäftsführungsvergütungen ist jedoch auf die Eigenschaft als Komplementär abzustellen, weil ein Kommanditaktionär nicht zur Geschäftsführung berufen werden kann (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 62; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 53; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3816). Indiz für eine durch die Beteiligung am Grundkapital erfolgte Auszahlung kann bspw. die Auszahlung an alle Aktionäre sein. Zur darüber hinausgehenden Möglichkeit einer vGA an den Komplementär vgl. Anm. 30.

**Veräußerung von Kommanditaktien:** Gewinne aus der Veräußerung von Kommanditaktien aus dem PV sind steuerfrei, soweit sie nicht nach §§ 20 Abs. 2, 17 EStG stpfl. sind. Werden Kommanditaktien aus dem BV veräußert, liegt insoweit laufender Gewinn aus § 15 EStG bzw. § 8 Abs. 1 vor.

29

## V. Vergütungen und Tantiemen für Geschäftsführung

„Vorab“-Vergütungen: § 9 Abs. 1 Nr. 1 ist subsidiär zu § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 92). Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abziehbar sind daher nur Geschäftsführungsvergütungen an den Komplementär, soweit sie im Rahmen der Gewinnverteilung als Vorab-Gewinn behandelt werden und sich nicht bereits gewinnmindernd ausgewirkt haben (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 136). Nach der Gegenansicht sollen auch im Leistungsaustauschverhältnis erbrachte Geschäftsführungsvergütungen unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 fallen (vgl. § 15 EStG Anm. 915; BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253; FG Köln v. 17.8.2006 – 6 K 6170/03, DStRE 2007, 363 [365], rkr.). Dagegen spricht aber, dass diese Aufwendungen den Gewinn ohnehin bereits gemindert haben. Für die Beschränkung aus „Vorab“-Vergütungen spricht vor allem der Wortlaut, die Vergütung werde „verteilt“. Ob die Vergütung als Vorab oder im Leistungsaustauschverhältnis gewährt wird, ist vertragsdispositiv. Grundsätzlich liegt ein Gewinn vorab vor, wenn die Leistung im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist und innerbilanziell nicht als Aufwand behandelt wurde (WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 440). Zur Geschäftsführungsvergütung zählen alle Vergütungen, insbes. das Festgehalt (BFH v. 4.5.1965 – I 186/64 U, BStBl. III 1965, 418; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 22; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 42; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3813; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 97) und Tantiemen, auch Gratifikationen (JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3813) und das Ruhegehalt früherer Geschäftsführer (RFH v. 21.12.1937 – I 251/37, RStBl. 1938, 334; BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253;

## VI. Abziehbarkeit unangemessener Zahlungen Anm. 29–30 § 9 KStG

WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 16; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 16; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 9; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3814).

**Betriebsausgaben:** Nicht unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 fallen Auslagen- oder Aufwendersatz (JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3814; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 79), etwa für Reise- oder Fahrtkosten des Komplementärs. Insoweit liegen BA der KGaA vor (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 24; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 17; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 18; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 43). Insoweit deckt sich der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 mit § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Die abziehbaren Aufwendungen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterliegen als solche der Einkommensteuer.

**Vergütungen im Leistungsaustausch:** Soweit Geschäftsführungsvergütungen im Leistungsaustauschverhältnis vereinbart sind, ist es nicht erforderlich, dass sie vom zVE iSd. § 7 Abs. 1 abgezogen werden, sie haben den Gewinn innerhalb der Gesellschaft ohnehin vermindert und werden nur noch im Rahmen der Sonderbilanzen dem entsprechenden Gesellschafter zugeordnet.

**Unangemessen hohe Vergütungen:** Zur eher dogmatischen Problematik hinsichtlich der Angemessenheit der Vergütungen vgl. Anm. 30. Jedenfalls mindern auch unangemessen hohe Vergütungen das Einkommen der KGaA und erhöhen die Einkünfte des Komplementärs aus § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

**Haftungsübernahme:** Fraglich ist, ob auch die auf den Gesellschafter verteilten Vergütungen für Haftungsübernahme nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abziehbar ist (dafür: HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 1, 19; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 40). Die Übernahme der Haftung ist ein Gesellschafterbeitrag, demnach liegt in der Übernahme der Haftung eine über das Grundkapital hinausgehende Einlage. Die auf die Haftung entfallenden Gewinnanteile sind darum über den Wortlaut hinaus nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 zu behandeln (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 25; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 20; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1520]; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [323]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 101; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 79; ebenso zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG vgl. § 15 Anm. 916).

## VI. Abziehbarkeit unangemessener Zahlungen

30

**Konkurrenz:** Aufgrund der besonderen Gesellschaftsstruktur der KGaA konkurrieren bei außerunternehmerisch mitveranlassten Vermögensverschiebungen das handelsrechtliche Institut der Entnahme und die kapitalgesellschaftsrechtliche vGA. Beide unterscheiden sich im Ansatzpunkt durch die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse am Gesellschaftsvermögen. Bei der KGaA als KapGes. gehen grds. alle Einlagen der Gesellschafter, unabhängig davon, ob sie das Grundkapital betreffen, in das zivilrechtliche Eigentum der juristischen Person KGaA über, die Träger des gesamten Gesellschaftsvermögens ist (BFH v. 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627 [1628]; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1970]; LADWIG, DStR 1996, 800 [805]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 18; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 23). Für eine Entnahme ist daher im Grundsatz kein Raum, der Anspruch des Gesellschafters auf seinen Kapitalanteil beschr. sich auf einen schuldrechtlichen Anspruch bei Liquidation (BFH v. 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1970]; WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18 [23]). Allerdings unterliegt das Rechtsverhältnis des Komplementärs zur Gesellschaft – und damit auch die Beurteilung aller Vermögensverschiebungen mit privatem Anteil – nach § 278 Abs. 2 AktG den Vor-

schriften des HGB über die KG, wonach Vermögensverschiebungen mit Privatanteil als Entnahme zu behandeln sind (HÜFFER IX. § 289 AktG Rn. 4: Basis des Entnahmerechts ist § 122 HGB; ebenso LUTTER in K. SCHMIDT, § 288 AktG Rn. 7).

**Unangemessene Zahlungen:** Angesichts der „gespaltenen“ zivilrechtlichen Ausgestaltung der KGaA ist umstritten, wie unangemessene Zahlungen an den Komplementär zu behandeln sind. Allein der Umstand, dass die KGaA bei Rechtsgeschäften mit dem Komplementär durch den AR vertreten wird und somit ein Interessengegensatz zwischen den Parteien besteht, macht unangemessene Zahlungen an den Komplementär nicht undenkbar (so aber AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 145). Einerseits ist ein Versagen des Aufsichtsrats in seiner Kontrollfunktion möglich, andererseits ist es primär Aufgabe des Aufsichtsrats, die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit von Rechtsgeschäften zu überwachen und nicht damit nur teilkongruente steuerliche vGA (zu Divergenzen zwischen gesellschafts- und steuerrechtlicher vGA vgl. ZACHER, DStR 1994, 138 [139]) zu verhindern.

**Keine Entbehrlichkeit:** Nach einer Auffassung ist die Einordnung als Entnahme oder vGA entbehrlich, weil der Ertrag jedenfalls über § 9 Abs. 1 Nr. 1 dem Gewinnanteil des Komplementärs zugerechnet werde. § 9 Abs. 1 Nr. 1 entziehe den Gewinn nicht der (Ertrags- oder Gewerbe-)Besteuerung, sondern qualifiziere ihn nur um. Die Frage der Angemessenheit der Aufwendungen sei obsolet, weil § 9 Abs. 1 Nr. 1 an angemessene Vergütungen die gleichen Rechtsfolgen knüpfe wie an unangemessene (BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]; WASSERMAYER, GmbHR 1999, 18 [23]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 109; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 17; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 6; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 46; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 890). Dies ist folgerichtig, soweit es sich um Aufwendungen der Gesellschaft handelt, welche dem Grunde nach unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 fallen. Problematisch ist diese Ansicht jedoch im Hinblick auf Sonderbetriebsgewinne (vgl. Anm. 31 ff.), welche grds. innerhalb der KGaA nach § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 abzuziehen sind. Im Sonderbereich werden nur die angemessenen Zahlungen als Erträge erfasst. Unangemessene Zahlungen für die Überlassung von WG blieben unberücksichtigt oder müssten in einer über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 hinausgehenden Auslegung zugeschrieben werden (vgl. JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3814).

**Keine gesamthänderische Bindung:** Eine andere Auffassung hält vGA auch beim Komplementär der KGaA für möglich, weil allein die Einordnung der KGaA als KapGes. entscheidend sei. Dies wird vor allem damit begründet, nur die angemessenen Zahlungen könnten nach § 4 Abs. 4 EStG, 8 Abs. 1 als BA abgezogen werden, darüber hinausgehender Aufwand müsse korrigiert werden. Bei der Besteuerung einer reinen Mitunternehmerschaft würde der unangemessene Teil der Zahlungen eine Entnahme aller Gesellschafter im Gesamthandbereich darstellen. Da die KGaA nicht über gesamthänderisch gebundenes Vermögen verfüge (BFH v. 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627; v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 [506]; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 14; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 18; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [320]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 146; WESTPHAL, StWa. 2002, 133), bestehe nur die Möglichkeit einer offenen oder einer verdeckten Gewinnausschüttung. Eine überhöhte Vergütung sei offensichtlich nicht als offene Gewinnausschüttung zu werten, daher bleibe als Korrekturposten nur die vGA. Diese sei allerdings ebenso in § 9 Abs. 1 Nr. 1 einzubeziehen wie der angemessene

ne Teil der Zahlungen (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 49; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [323]; im Ergebnis auch JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3815).

**Differenzierung nach der Bezugsquelle:** Nach vorzugswürdiger Auffassung kommt eine vGA für den Komplementär nur in Betracht, wenn die Mehrzahlung aufgrund seiner Eigenschaft als Kommanditaktionär geleistet wurde. Andernfalls liegen Entnahmen vor (die Möglichkeit von Entnahmen beim Komplementär bejahend: BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881: „Mindestantieme wurde entnommen“; PERLITT in Münchener Komm. AktG III. § 288 AktG Rn. 29 ff.; BIAGOSCH, NWB 1996 F. 18, 3453 [3459]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 63; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 87; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [296]). Dies geht vor allem daraus hervor, dass § 288 AktG ausdrücklich die Entnahmerechte des Komplementärs regelt. Zwar geht das Einlagevermögen zivilrechtlich in das Eigentum der Gesellschaft über, der Gesellschafter erhält aber aufgrund seiner herausgehobenen Stellung ein umfassendes Verfügungsrecht über dieses Vermögen. Soweit keine Entnahmebeschränkungen vorliegen, sind die Entnahmen dem Komplementär allein zuzurechnen, weil er alleine über das Vermögen verfügt hat. Liegt allerdings eine den gesetzlichen Entnahmeverboten entgegenstehende Entnahme und damit eine Kreditinanspruchnahme vor, so kann diese nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats erfolgen (PERLITT in Münchener Komm. AktG III. § 288 AktG Rn. 33).

**KapGes. & Co. KGaA:** Bei einer KapGes. & Co. KGaA (vgl. Anm. 21) kann uU auch eine vGA zwischen der Komplementär-KapGes. und ihren Gesellschaftern vorliegen, soweit diese gleichzeitig Aktionäre der KGaA sind und von einer Schlechterstellung des Komplementärs profitieren (so auch KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 53: Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen; ebenso: LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 54; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3816).

## VII. Sonderbetriebsvermögen der Komplementäre

### 1. Behandlung „wie“ ein Mitunternehmer

31

Zwar ist der Komplementär der KGaA kein Mitunternehmer, er wird aber als solcher behandelt (vgl. Anm. 25). Daher sind zur Ermittlung seines Gewinnanteils Sonderbilanzen zu bilden, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind in einer SonderGuV in die Gewinnermittlung einzubeziehen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 33; Mai in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 15; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891; Graf, DStR 1991, 1374; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 130; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1522]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [320]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 135; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3818; WEHRHEIM, DB 2001, 947; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [236]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 f.; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 90; aA HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]). Das Wj. stimmt mit dem der KGaA überein (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; Mai in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 15; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 37). Für den Gewinn der KGaA hat das Sonderbetriebsergebnis des Komplementärs keine Bedeutung, wohl aber für seinen Gewinnanteil iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 33; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 151; dazu § 15 Anm. 913).

32 **2. Kommanditaktien der Komplementäre**

**Kein Sonderbetriebsvermögen:** Neben den Einlagen über dem Grundkapital kann der Komplementär auch Kommanditaktien halten (SCHÜRMANN/GROH, BB 1995, 684 [686]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 19; WERNER, NWB 2008 F. 18, 4603 [4605]). Insoweit ist er zugleich Komplementär und Teil der Gesamtheit der Kommanditaktionäre. Solche Kommanditaktien des Komplementärs fördern die Beteiligung und müssten daher grds. SonderBV II sein (vgl. WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 506). Dies hätte zur Folge, dass die auf diese Aktien entfallenden Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb wären. Allerdings ordnet § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausdrücklich an, dass nur solche Gewinnausschüttungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, die nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen. Auch eine gewillkürte Zuordnung zum SonderBV scheidet aufgrund der gesetzlichen Formulierung aus (HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 20). Kommanditaktien des Komplementärs sind daher kein SonderBV, es liegen Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor (vgl. auch BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; § 15 EStG Anm. 913; KOZIKOWSKI/STAUDACHER in Beck'scher BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 852; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 21; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 20; PERLIT in Münchener Komm. AktG III. Vor § 278 AktG Rn. 85; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 9; MATHIAK, DStR 1989, 666 [668]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 80; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [535]; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [320]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 142; HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3813; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 153; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [236]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293; aA SCHLÜTTER, StuW 1978, 295 [298 f.]; THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Betriebliche Einkünfte kommen nur in Betracht, wenn die Aktien ihrerseits in einem BV liegen (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 34, 60 f.; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 22).

33 **3. Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern**

**Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen:** (Notwendige) Sonderbetriebseinnahmen sind die Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder der Überlassung von WG an die Gesellschaft (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 16). Die überlassenen WG sind im Sonderbereich des Komplementärs als SonderBV I zu bilanzieren (THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Problematisch ist die Einordnung, wenn der Komplementär keine natürliche Person ist. Die (abzulehnende) Einordnung von § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG als reine Qualifikationsnorm spräche für eine vorrangige Erfassung im BV des Komplementärs; nach den allgemeinen Grundsätzen gilt jedoch der Vorrang des SonderBV (WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]; aA AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 185; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 168).

**Entbehrlichkeit der Erwähnung in § 9:** Allerdings unterscheidet sich in diesem Punkt der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 von § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Zwar sind diese Aufwendungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Komplementärs zuzurechnen, sie sind jedoch auf Ebene der Gesellschaft nicht nachträglich nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 herauszurechnen (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 ff.; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 135; SCHAUMBURG, DStZ

1998, 525 [533]). Dies führt jedoch nicht zu einer Doppelbesteuerung, weil diese Aufwendungen idR im Leistungsaustauschverhältnis vereinbart sind und daher bei der Gesellschaft BA (§ 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1) darstellen (vgl. auch § 15 EStG Anm. 928; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 22; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 15, 22; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 50; Olgemöller in STRECK VII. § 9 Rn. 9; MENZEL, DStR 1972, 562 [565]; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1971]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 135; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 108; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 f.; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 79; nunmehr auch KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 44 f.). Abzulehnen ist demnach die (inzwischen zu Recht aufgegebene) Gegenansicht, die § 9 Abs. 1 Nr. 1 über den Wortlaut hinaus auf alle Sonderbetriebsresultate ausweiten möchte, um einen „Systembruch“ zu verhindern (so früher MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 16).

**Unangemessene Vergütungen:** Zur Problematik unangemessener Vergütungen an den Komplementär vgl. Anm. 30. Erhält der Gesellschafter einen unangemessenen Mehrbetrag dagegen nicht in seiner Eigenschaft als persönlich haftender Gesellschafter, sondern als Kommanditaktionär, stellt der nicht angemessene Teil der Vergütung in jedem Fall eine vGA dar, die das Einkommen der Gesellschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht mindern darf (vgl. Anm. 28).

#### 4. Pensionszusagen

34

**Korrespondierende Bilanzierung:** Werden dem Komplementär Pensionszusagen gemacht, so sind diese innerbilanziell als Aufwand zu behandeln. Die KGaA kann unter den Voraussetzungen des § 6a EStG eine Rückstellung bilden (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 19; THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Abgesehen von der allgemeinen Kritik an der korrespondierenden Behandlung von Pensionszusagen bei PersGes. (vgl. § 15 Anm. 538) stellt sich die Frage, mit welcher Konsequenz der Komplementär einer KGaA „wie“ ein Mitunternehmer zu besteuern ist (vgl. Anm. 25). Bei konsequenter Gleichstellung muss die Zusage nach dem Transparenzprinzip im Zeitpunkt der Entstehung und nicht erst bei Vereinnahmung versteuert werden. Die Aufwendungen in der Gesellschaftsbilanz sind daher als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen und auf diesem Weg zu neutralisieren (PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2402]; FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 155; SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 19). Zu der in der Gesellschaft entstehenden Rückstellung ist korrespondierend in der Sonderbilanz ein Aktivposten zu bilden (WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2405]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 147; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3819; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 155; aA § 15 Anm. 915; GÖCKE, DB 1994, 2162 ff.). Für § 9 Abs. 1 Nr. 1 ist insoweit kein Raum (aA HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 16).

**KapGes. & Co. KGaA:** Erteilt die KapGes. & Co. KGaA dem Geschäftsführer ihrer Komplementärgesellschaft eine Pensionszusage, so ist diese bei der KGaA nach den allg. Regeln als Aufwand abziehbar. In der Sonderbilanz der Komplementärgesellschaft steht den Sonderbetriebseinnahmen eine ihrerseits gewinnmindernd zu bildende Rückstellung entgegen, so dass die Zusage insoweit gewinnneutral verbleibt. Der Geschäftsführer der KapGes. hat die Pension erst bei Zufluss zu versteuern, sofern er nicht gleichzeitig Kommanditist der KGaA ist (FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484]).

## 35 VIII. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KGaA

**Verfahrensfragen:** Die verfahrensrechtliche Frage nach einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die KGaA ist umstritten. Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO durchzuführen, wenn an den estl. und kstl. Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der BFH hat diese Frage für die KGaA bisher ausdrücklich offen gelassen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883]).

**Auffassung der FinVerw.:** Die FinVerw. war nach ursprünglicher Ablehnung (vgl. noch ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1596]) gegenüber einer gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der KGaA aufgeschlossen (so die AO-Referenten des Bundes und der Länder in der Sitzung AO III/2002 TOP 19 lt. MAHLLOW, DB 2003, 1540 [1541] Fn. 8), ist davon aber wohl wegen gegenteiliger jüngerer Entscheidungen der Finanzgerichte (FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; FG Hamb. v. 14.11.2002 - V 231/99, EFG 2003, 711, rkr.) wieder abgerückt (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 30). Daher ist die Position der FinVerw. in dieser Frage offen (FALTER in FS Spiegelberger, 2009, 113 [115]). Die tatsächliche Besteuerungspraxis ist offenbar nicht einheitlich (vgl. SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 5 [28]).

**Parallele zur atypisch stillen Gesellschaft:** Für eine gesonderte und einheitliche Feststellung bei der KGaA spricht der Vergleich zur atypisch stillen Gesellschaft, bei der nach allgemeiner Ansicht eine gesonderte und einheitliche Feststellung stattfindet. Der Komplementär einer KGaA ist aufgrund seiner Außenhaftung und seiner Organstellung ebenso als Mitunternehmer zu behandeln wie der atypisch stille Gesellschafter aufgrund seiner vermögensrechtlich herausgehobenen Stellung (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1598]; zT aA HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 102).

**Feststellungsparteien:** Die KGaA steht im Hinblick auf die wichtigsten steuerrechtlichen Grundsätze der KG gleich, wobei die Gesamtheit der Kommanditaktionäre dem Kommanditisten gleichsteht (LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 37). Grundsätzlich wäre damit eine Feststellung zwischen den Komplementären und der Gesamtheit der Kommanditaktionäre möglich (KUNZ in BEERMANN/GOSCH, § 180 AO Rn. 32; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 176; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 17; BACHER, DB 1985, 2117 [2119]; MATHIAK, DStR 1989, 666 [668]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 136). Nach mittlerweile allgemeiner Ansicht ist die Gesamtheit der Kommanditaktionäre aber kein besonderer Personenverband (JÜNGER, DB 1988, 1969 [1970]; FETT in SCHÜTZ/BÜRGER/RLOTTE, Die KGaA, 2004, § 3 Rn. 6; KESSLER, NZG 2005, 145; PHILBERT, Die KGaA zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, 2005, 97; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 44, 111; aA BACHER, DB 1985, 2117: parteifähiger Verband) oder gar teilrechtsfähiges Teil-Subjekt im Innenrecht der KGaA (so auch LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 10), so dass sich die Frage stellt, wem der Feststellungsbescheid für diesen Gewinnanteil bekanntgegeben werden soll. § 287 Abs. 2 AktG weist der Gesamtheit der Kommanditaktionäre nur scheinbar Parteifähigkeit zu (LUTTER in K. SCHMIDT, § 278 AktG Rn. 10, § 287 AktG Rn. 20). Der Kommanditaktionär steht dem Gesellschafter einer AG gleich, für den eine einheitliche und gesonderte Feststellung schon aufgrund der unterschiedlichen Einkunftsquelle (Trennungsprinzip) nicht in Betracht kommt (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 115; KUSTERER, DStR 2008, 484 [488]; FALTER in FS

Spiegelberger, 2009, 113 [115]). Eine förmliche Feststellung des Gewinnanteils der Gesamtheit der Kommanditaktionäre müsste daher aus rein praktischen Gründen einer im Feststellungsbescheid des Komplementärs vermerkten Rechengröße weichen.

**Stellungnahme:** Vorzugswürdig erscheint daher eine Feststellung zwischen dem Komplementär und der KGaA als Gesellschaft selbst (KUSTERER, DStR 2008, 484 [488]; FALTER in FS Spiegelberger, 2009, 113 [117]). Es liegen Einkünfte vor, an denen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO mehrere Personen beteiligt sind, nämlich die KGaA als juristische Person und der Komplementär. Nach der Wurzeltheorie (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]) werden Einnahmen und Ausgaben bereits an der Quelle in einen Komplementärsanteil und einen Restanteil aufgespalten, es handelt sich also um dieselben Einkünfte.

**Notwendigkeit der Feststellung:** Eine solche Feststellung ist stets, und nicht nur dann durchzuführen, wenn mehrere Komplementäre beteiligt sind (so aber MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 12; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 31; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 21; HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 116).

**Vorteile:** Durch die Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung wird nicht nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefördert, vielmehr werden auch Probleme bei der Änderung von Steuerbescheiden der Komplementäre nach Änderungen bei der KGaA durch die Vorschriften über Folgebescheide (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 171 Abs. 10 AO) erleichtert. Daher ist im Rahmen der KStVeranlagung eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter vorzunehmen (vgl. KUNZ in BEERMANN/GOSCH, § 180 AO Rn. 32; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 176; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 17; SCHLÜTTER, StuW 1978, 295 [297]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 146; WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [236]; KUSTERER, DStR 2008, 484 [488]; positiv auch SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [170]; aA RFH v. 4.12.1929, RStBl. 1930, 345; FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711, rkr.; FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; vgl. § 15 EStG Anm. 115; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1973]; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1522]; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3816; MAHLOW, DB 2003, 1540 [1541 f.]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 30; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 69; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 9). Diese wie andere ungelösten Grundfragen illustrieren den gesetzgeberischen Klarstellungsbedarf bei der Besteuerung der KGaA und ihrer Komplementäre.

#### D. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2: Zuwendungsabzug

**Schrifttum:** o.V., StBp. 1968, 87; VON WALLIS, Können Spenden (insbesondere Parteispenden) steuerrechtlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein?, DStZ/A 1983, 135; KOHLMANN/FELIX, Zur Zulässigkeit der Förderung politischer Parteien durch Kapitalgesellschaften, DB 1983, 1059; MERTENS, Zur Auslegung und zum Verhältnis von § 76 Abs. 1 und § 58 AktG im Hinblick auf uneigennützig soziale Aktivitäten der Aktiengesellschaft, in HAVERMANN (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift Reinhard Goerdeler, Düsseldorf 1987, 349; LOHAUS, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen im Kör-

perschaftsteuerrecht, Münster 1988; VORDERWÜLBECKE, Die Spendenkompetenz der Geschäftsführung, BB 1989, 505; PEZZER, Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, StuW 1990, 259, 262; WESTERMANN, Gesellschaftliche Verantwortung des Unternehmens als Gesellschaftsrechtsproblem, ZIP 1990, 771; DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Köln 1995; RÜD, Kapitalgesellschaft und Liebhaberei, DStR 1994, 1874; FLIES, Hat die GmbH ein „Privatvermögen“?, StBp 1997, 121; HEUER, Der neue BMF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings, DStR 1998, 18; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einnahmen jenseits der sieben Einkunftsarten?, StuW 1998, 76; SCHÖN, Die verdeckte Gewinnausschüttung – eine Bestandsaufnahme, in JAKOBS/PICKER/WILHELM (Hrsg.), Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin 1998, 265; THIEL, Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998, 842; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, Köln 1999; KROME, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings – Hinweise für die Praxis, DB 1999, 2030; KIND, Darf der Vorstand einer AG Spenden an politische Parteien vergeben?, NZG 2000, 567; JANSSEN, Spenden aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art – unter besonderer Berücksichtigung der Sparkassen, DStZ 2001, 160; STOLTERFOHT, Die „Privatsphäre“ der Körperschaftsteuersubjekte, in DRENECK/SEER (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 485; BECKER, Betriebsausgabenabzug von Sponsoringaufwendungen, DStZ 2002, 663; WESTERBURG, Die steuerliche Behandlung des bürgerschaftlichen Engagements von Unternehmen im Vergleich Deutschland – USA, Münster 2003; KIRNBERGER, Spenden durch eine Kapitalgesellschaft, EStB 2004, 510; GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, Frankfurt am Main 2005; KASPER, Sponsoring im Steuerrecht, DStZ 2005, 397; SEEGER, Betriebssphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 81; STRECK, Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-Profit-GmbH, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 103; HÜTTEMANN/HELIOS, Gemeinnützige Zweckverfolgung im Ausland nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH, DB 2006, 2481; NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, Aachen 2006; STEVERT/STOLZE, Spendenabzug bei Organschaft, StuB 2006, 616; VON HIPPEL/WALZ, Rechtspolitische Optionen zum deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht von A bis Z, in WALZ/VON AUER/VON HIPPEL (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, 215; KOSS, Bewertung und steuerliche Behandlung von Sachspenden unter besonderer Berücksichtigung von Immobilien, Unternehmensanteilen und Kunstsammlungen, ebd., 837; RAUPACH/POHL, Gemeinnützige Unternehmensstiftungen, Spenden, Sponsoring, in WALZ/VON AUER/VON HIPPEL (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, 813; SCHLÜTER/STOLTE, Stiftungsrecht, München 2007; DRÜEN/LIEDTKE, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und ihre europarechtliche Flanke, FR 2008, 1; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008; HÜTTEMANN, Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?, DB 2008, 1061; HÜTTEMANN, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5, DB 2008, 1590; SEER, Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung – Zur Reichweite des sog. Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, GmbHR 2008, 785; HÜTTEMANN, Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, 405; HÜTTEMANN/HELIOS, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009, Persche, DB 2009, 701; LISSNER, Das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unter dem Einfluss der europäischen Grundfreiheiten, Hamburg, 256; SÄCKER, Gesetzliche und satzungsmäßige Grenzen für Spenden und Sponsoringmaßnahmen in der Kapitalgesellschaft, DB 2009, 282; SEIDEL, Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2009, 187; HÜTTEMANN, Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs, IStR 2010, 118; JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung und Spendenabzug, DStZ 2010, 170; SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., München 2010; UNGER, Steuerbegünstigung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit im Binnenmarkt, DStZ 2010, 154; FÖRSTER, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spen-

den schwer gemacht?, BB 2011, 663; WAGNER, Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DSr 2011, 1594; WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, Frankfurt am Main 2011.

**Verwaltungsanweisungen:** R 47 KStR; R 10b EStR; BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212 (zum Sponsoring); BMF v. 7.6.1999, BStBl. I 1999, 591 (zur steuerlichen Anerkennung von Aufwandsspenden und Aufwendungsersatzansprüchen); BMF v. 2.6.2000, BStBl. I 2000, 592 (verbindliches Muster für die Zuwendungsbestätigung); BMF v. 13.12.2007; BStBl. I 2008, 4 (neue Muster für Zuwendungsbestätigungen); BMF v. 18.12.2008, BStBl. I 2009, 16 (Anwendungsschreiben zum Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements); BMF v. 16.5.2011, FR 2011, 589 (Anwendungsschreiben nach der Entsch. in der Rs. Persche).

## I. Prinzipielle Zulässigkeit von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft 36

**Zivilrechtliche Möglichkeit:** Entgegen dem ersten Anschein, dass es mit dem grds. ausschließlichen Erwerbsszweck der KapGes. nicht im Einklang steht, wenn sie fördernd, dh. ohne Gegenleistung tätig wird, besteht in Rspr. und Literatur Einvernehmen über die generelle Zulässigkeit von angemessener Spendentätigkeit bei KapGes. (vgl. BGH v. 6.12.2001 – 1 StR 215/01, BGHSt 47, 187, BGHZ 23, 150 [157]; HOPT IV. § 93 AktG Rn. 120; HÜFFER IX. § 76 AktG Rn. 14; MERTENS II. § 76 AktG Rn. 32; SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 13; MERTENS in FS Goerdeler, 1987, 349 ff.; VORDERWÜLBECKE, BB 1989, 505 ff.; WESTERMANN, ZIP 1990, 771 ff.; KIND, NZG 2000, 567 [568, 572 f.]; zuletzt SÄCKER, BB 2009, 282 [284] mit dem Vorschlag einer Begrenzung auf 5 % des ausgeschütteten Gewinns nach Steuern).

**Steuerliche Abziehbarkeit:** Inländische KapGes. (anders BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703 zu ausländischen KapGes.) haben nach inzwischen gefestigter, aber umstrittener Rspr. (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540; v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) keine außerbetriebliche Sphäre (vgl. § 8 Anm. 41, § 10 Anm. 37; glA LOHAUS, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen im Körperschaftsteuerrecht, 1988, 157; RÜD, DSr 1994, 1874; PEZZER, StW 1998, 76 [80]; STOLTERFOHT in FS Kruse, 2001, 485 [508]; KIRNBERGER, EStB 2004, 510 [511]; SEEGER in FS Wassermeyer, 2005, 81 [83]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 101; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 33; aA MAI in FROTSCHER/MAAS § 8 Rn. 25, 41; SCHWEDHELM in STRECK VII. § 8 Rn. 53 ff.; FLIES, StBp 1997, 121 [126]; SCHÖN in FS Flume, 1998, 265 [270]; HÜTTEMANN in FS Raupach, 2006, 495; NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, 2006, 279; BIRK, BB 2009, 860 [865 ff.]). Bei Spenden einer KapGes. dominiert häufig das persönliche Interesse des Gesellschafters oder der Vorstände bzw. Geschäftsführer (so auch STRECK in FS Wassermeyer, 2005, 103 [106]). Dennoch erkennt § 9 Abs. 1 Nr. 2 ein gewisses bürgerschaftliches Engagement auch von Körperschaften an, indem es Aufwendungen wie BA zum Abzug zulässt, welche nicht primär dem Erwerbsszweck der Gesellschaft dienen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 100 ff.). Das KStG bekennt sich somit zur corporate citizenship einer Körperschaft (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 65; RAUPACH/POHL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 813). Verfolgt die Zuwendung hingegen allein das Interesse ihrer Gesellschafter, so liegen vGA vor (BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFHE 199, 217;

FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932; zur Kompensation der Liebhaberei bei KapGes. durch vGA vgl. LOHAUS, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen im Körperschaftsteuerrecht, 1988, 161; aA NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, 2006, 280; STRECK in FS Wassermeyer, 2005, 103 [107] differenzierend bei Zuwendungen im öffentlichen Interesse; zur Abgrenzung vgl. Anm. 38). Erzielt sie (etwa durch Sponsoring, vgl. BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 57 ff.; RAUPACH/POHL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 821 ff.; KASPER, DStZ 2005, 397; DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1994; KROME, DB 1999, 2030; THIEL, DB 1998, 842; rechtsvergleichend WESTERBURG, Die steuerliche Behandlung des bürgerschaftlichen Engagements von Unternehmen im Vergleich Deutschland – USA, 2003, 56 ff.) eine Imagewerbung oder sonstige eigene Vorteile, handelt es sich unstrittig um BA, für die § 9 Abs. 1 Nr. 2 nicht gilt. Von Letzteren grenzen sich die Zuwendungen durch ihre Zielwirkung ab: Während originäre BA eigennützig Gesellschaftsinteressen fördern und die fremdnützige Komponente allenfalls Nebenfolge ist, erfolgen Zuwendungen primär fremdnützig (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 34; RAUPACH/POHL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 814). Sie unterliegen der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Nr. 2. Allerdings werden sich unter dem Schlagwort der Corporate Social Responsibility, wonach die Allgemeinheit von Unternehmen die Förderung gemeinnütziger Projekte erwartet und diese zum Marketinginstrument wird (vgl. HÜTTEMANN in FS Schaumburg, 2009, 405) die Grenzen zugunsten des BA-Abzugs verschieben (vgl. SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 12). Zur Schenkungssteuer bei allein altruistischer Förderung vgl. MÜCKL, StuW 2007, 122. Das bisherige Aufteilungsverbot für teilentgeltliche Leistungen (vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 51) erscheint nach der allgemeinen Wende zum Aufteilungsgebot bei gemischt veranlassten Aufwendungen durch BFH v. 21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) als fragwürdig (DRÜEN, StbJb. 2010/11, 65 [73 f.]).

37

## II. Anwendbarkeit der EStDV

**Verordnungsgrundlage im KSt.-Recht:** § 50 EStDV regelt die Einzelheiten der Zuwendungsbestätigung und den Nachweis der Zuwendungen gegenüber der FinVerw. Dabei verweist er nach seinem Wortlaut nur auf Zuwendungen iSd. §§ 10b und 34g EStG. Somit gibt es für die Anwendung der EStDV im KStG weder eine eindeutige Anwendungsanordnung noch findet sich eine Ermächtigung zum Erl. einer entsprechenden RVO im KStG (ebenso OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 15). R 32 Abs. 1 Nr. 2 KStR sieht § 50 EStDV als von der Generalverweisung des § 8 Abs. 1 umfasst an. Nach allg. Auffassung findet § 50 EStDV in Ermangelung spezialgesetzlicher Regelungen auch bei § 9 Abs. 1 Nr. 2 Anwendung (BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BFHE 162, 407; v. 5.2.1992 – I R 63/91, BFHE 168, 35; R 47 Abs. 1 KStR; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 232; HEGER in Gosch II. § 9 Rn. 44). Das Ergebnis ist sachgerecht, weil es keinen Grund für ein formelles Sonderrecht für Zuwendungen von Körperschaften gibt. Allerdings offenbart die unklare rechtliche Basis einen – auch sonst im StR anzutreffenden – „laxen“ Umgang mit dem Instrument der Rechtsverordnung. Zur Anwendbarkeit bei ausländischen Zuwendungsempfängern vgl. WÜNSCHIG,

Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 226 ff. Zu Einzelheiten vgl. § 10b EStG Anm. 80 ff.

**Steuerbegünstigte Zwecke:** Bis zur Kodifikation der steuerbegünstigten Zwecke in § 52 Abs. 2 AO war es fraglich, ob der Katalog der steuerbegünstigten Zwecke in Anl. 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV auch für die KSt. (DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [2]). Diese Unsicherheit ist durch den Verweis in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 auf §§ 52 bis 54 AO entfallen.

### III. Vorbehalt des § 8 Abs. 3

38

**Einkommensverwendung:** Zuwendungen sind nur insoweit nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbar, als sie nicht der Einkommensverwendung zugehören, insbes. soweit keine vGA vorliegt, denn vGA sollen auch dann das Einkommen nicht schmälern, wenn sie in Zuwendungsform gekleidet sind (vgl. FinAussch., BTDrucks. 7/5310, 11). Durch die gesetzliche Formulierung ist die vGA eine bei jeder Zuwendung zu prüfende Vorfrage (WAGNER, DStR 2011, 1594 [1595]; ähnl. JANSSEN, DStZ 2010, 170). Mangels privater Sphäre der KapGes. stehen die Zuwendungen stets im Verdacht, das Interesse des Gesellschafters und nicht das Interesse der Gesellschaft zu verfolgen, deren eigentliche Aufgabe alleine die Einkommenserzielung (und gerade kein „bürgerschaftliches Engagement“) ist. Bereits im Ausgangspunkt fällt es schwer, das Interesse der Organe vom Gesellschaftsinteresse abzugrenzen (HÜTTEMANN in FS Schaumburg, 2009, 405 [420]), insbes. weil ein sich finanziell rentierendes Gesellschaftsinteresse (Sponsoring, Werbemaßnahmen) bereits zum BA-Abzug führt. Regelmäßig ist davon auszugehen, dass die Körperschaft die Zuwendung tätigt, auch wenn die von der Empfängerkörperschaft verfolgten Zwecke solche sind, die der Gesellschafter bevorzugt (WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 35; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 16; JANSSEN, DStZ 2010, 170; kritisch zur Umkehrung dieses Regel-Ausnahme-Verhältnisses durch Rspr. und Verwaltungspraxis vgl. WAGNER, DStR 2011, 1594 [1599]). Denn der Zuwendungsempfänger wird den Gesellschaftern stets zumindest ideell nahestehen, weil die KapGes. naturgemäß nur über ihre Organe handeln kann (JANSSEN, DStZ 2010, 170 [174]). Teilweise wird vertreten, es handele sich nicht einmal dann um vGA an den Gesellschafter, wenn die Zuwendung an eine von ihm selbst gegründete Stiftung erfolgt (SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 9 Rn. 58), weil die Stiftung als eigenständige juristische Person mit streng vom Unternehmensvermögen zu trennendem Vermögen eigene Zwecke verfolge (WAGNER, DStR 2011, 1594 [1597]; aA BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Nach aA liegt bereits eine vGA vor, wenn die Zuwendungen an Vereine erfolgen, in denen die Gesellschafter Mitglied sind (Schl.-Holst. FG v. 16.6.1999 – I 338/96, EFG 2000, 193, rkr.). Nach BFH v. 19.12.2007 (I R 83/06, BFH/NV 2008, 988) können Spenden einer KapGes. an eine Kirchengemeinde wegen des Näheverhältnisses des Gesellschafters zur Kirche vGA sein. Das ist bereits im Ansatz fragwürdig. Zu Unrecht hält BFH v. 10.6.2008 (I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704) die Rechtsfragen der Abgrenzung von vGA und Zuwendungsabzug bereits für hinreichend geklärt (vgl. jüngst JANSSEN, DStZ 2010, 170). Denn die Rspr. geht weit über die allg. Definition der vGA hinaus (krit. auch WAGNER, DStR 2011, 1594 [1597]). Für die Abgrenzung soll es darauf ankommen, was das „auslösende Moment“ für die Zuwendung gewesen ist (BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 65). Der Fremdvergleich anhand des sog. Fremdspenderrahmens ist nicht

unproblematisch, weil der Vergleichsmaßstab des (gedachten) ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beim Spendenverhalten ausscheidet und ein Spendenverhalten nach dem Gießkannenprinzip privilegiert (SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 13). So wertet FG Köln v. 23.8.2006 (13 K 288/05, EFG 2006, 1932) den Fremdspendenrahmen letztlich nur als Indiz, weil dem Gesetz ein entspr. Tatbestandsmerkmal fehlt.

**Betriebe gewerblicher Art:** Besondere Abgrenzungsprobleme ergeben sich bei Zuwendungen von Betrieben gewerblicher Art (insbes. Sparkassen) an ihre Trägerkörperschaften. Entscheidend für die Abgrenzung zur vGA ist, ob die Zuwendung im Einzelfall auch an eine andere öffentlich-rechtliche oder gemeinnützige Körperschaft geleistet worden wäre oder ob der Sachverhalt Schlussfolgerungen rechtfertigt, wonach die Zuwendung auf die Eigenschaft der öffentlich-rechtlichen Körperschaft als Träger des zuwendenden Betriebs beruht (BFH v. 5.6.1962 – I 31/61 S, BStBl. II 1962, 355). Die Zuwendung ist dann als vGA zu beurteilen, wenn der Betrieb bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer fremden Körperschaft die Zuwendung nicht erbracht hätte (BFH v. 21.1.1970 – I R 23/68, BStBl. II 1970, 468; jedenfalls nicht 18–30 % des Betriebsergebnisses oder in Verlustjahren, vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932). Hierzu führt die Rspr. einen Vergleich mit dem sonstigen Spendenrahmen durch. Zur Vermeidung von Härtefällen, die sich aus dem System der Periodizität ergeben, kann auf einen mehrjährigen Durchschnittswert der Fremdzuwendungen abgestellt werden. Dieser ist typischerweise aus den Zuwendungen im Vergleichsjahr sowie der beiden vorangegangenen Wj. zu bilden (stRspr. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849; v. 9.8.1989 – I R 4/84, BFHE 158, 510). Ein Rückgriff auf bis zu fünf Vorjahre kann erfolgen, wenn dies für den Stpfl. günstiger ist (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; WORTSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 35). Nicht einzubeziehen sind hingegen spätere VZ (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237). Für den Vergleich ist unerheblich, ob die Fremdzuwendungen in voller Höhe oder (etwa wegen Überschreitung des Höchstbetrags) nur zum Teil abziehbar sind. In der Literatur angeregte alternative Abgrenzungen durch Einzelfallüberprüfungen der Gesamtmotivation haben sich nicht durchgesetzt (vgl. Kritik v. PEZZER, StuW 1990, 259 [262]; JANSSEN, DStZ 2001, 160 [162]; JANSSEN, DStZ 2010, 170 [173]). Allerdings kann diesem Vergleich allenfalls indizielle Bedeutung zukommen (HÜTTEMANN in FS Schaumburg, 2009, 405 [421]). vGA können nicht nur Zahlungen an den Gewährträger selbst, sondern auch an ihm nahestehende Personen sein (JANSSEN, DStZ 2010, 170 [171]; zum Kreiskrankenhaus als nahestehende Person des Kreises vgl. FG München v. 24.11.1970 – V (VII) 1/69, EFG 1971, 304). Durchlaufspenden über den Gewährträger sind grds. keine Zuwendungen an den Gewährträger, wohl aber Durchlaufspenden über Dritte zugunsten des Gewährträgers (BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849). Ausnahmsweise sind auch Durchlaufspenden über den Gewährträger wie Zuwendungen an den Gewährträger zu berücksichtigen, wenn mit den Mitteln Aufgaben erfüllt werden, zu denen der Gewährträger rechtlich verpflichtet war oder sich sonst nicht entziehen konnte (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 350). Zur Gesamtproblematik vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 66 f.; BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849.

**Sparkassenfälle:** Bei der Prüfung, ob bei einer Zweckverbandssparkasse die Zuwendungen an die Mitglieder des Zweckverbands (Gewährträgerspenden) im üblichen Rahmen der Zuwendungen an Dritte liegen, ist der für Fremdzuwen-

#### IV. Zuwendungsabzug parallel zu § 10b EStG Anm. 38–40 § 9 KStG

dungen gefundene Durchschnittswert nicht mit der Zahl der Mitglieder des Gewährträgers zu vervielfältigen (BFH v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 150). Zur Frage, inwieweit Zwischenvergünstigungen einer öffentlichen Sparkasse an ihre Gewährträger vGA sind vgl. BFH v. 1.12.1982 (I R 101/79, BStBl. II 1983, 150).

**Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:** Keine Geltung haben diese Grundsätze für Zuwendungen stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe an ihre Trägerkörperschaften, weil insoweit keine eigenständigen Rechtssubjekte vorliegen (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; R 47 Abs. 7 KStR; JANSSEN, DStZ 2001, 160; aA OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 17). Solche Zuwendungen sind stets Gewinnverwendung und dürfen die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mindern. Diese Folge könnte vermieden werden, indem der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb auf ein eigenständiges Steuersubjekt, etwa eine GmbH, übertragen würde (WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 160).

Ist im Ergebnis festgestellt, dass es sich bei den Zuwendungen tatsächlich um vGA handelte, so ist der Spendenabzug zu versagen. Gegebenenfalls treten haftungsrechtliche Konsequenzen ein (vgl. Anm. 55 ff.). Jedenfalls steht es dem Gesellschafter offen, die als vGA qualifizierte Zuwendung in seiner ESt-/KSt-Erklärung als Zuwendung in Abzug zu bringen (JANSSEN, DStZ 2010, 170 [171]).

### IV. Zuwendungsabzug parallel zu § 10b EStG

#### 1. Begriff der Zuwendungen: Spenden und Mitgliedsbeiträge

39

**Zuwendungen** sind Spenden und Mitgliedsbeiträge. Dabei stimmt die Terminologie des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 mit der des § 10b EStG überein. Auch dieser unterscheidet durch den Klammerzusatz Zuwendungen als Oberbegriff in Spenden und Mitgliedsbeiträge. Die Differenzierung wird durch die teilweise unterschiedlichen Rechtsfolgen erforderlich.

**Spenden** sind freiwillige, fremdnützige Aufwendungen zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder der in § 52 Abs. 2 AO aufgezählten gemeinnützigen Zwecke ohne konkrete Gegenleistung (BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 32; vgl. auch § 10b EStG Anm. 21). Begünstigt sind sowohl Geld- als auch Sachspenden von WG. Zur Bewertung von Sachspenden vgl. Anm. 53. Zur Abgrenzung von BA bei Sponsoring vgl. Anm. 36 und näher § 10b EStG Anm. 10.

**Mitgliedsbeiträge** sind einmalige oder regelmäßige Zuwendungen an einen begünstigten Empfänger (insbes. Vereine), welche nur von Mitgliedern aufgrund einer Satzung geleistet werden, zur Erlangung oder Erhaltung von Mitgliedschaftsrechten (vgl. § 10b EStG Anm. 24). Mitgliedschaftsrechte können, müssen aber keine schädliche Gegenleistung darstellen (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 10b EStG Rn. 15). § 9 Abs. 1 Nr. 2 umfasst nur sog. „echte Mitgliedsbeiträge“ (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 30a; zur Abgrenzung: ROSER in GOSCH II. § 8 Rn. 1505 ff.). Zur beschränkten Abziehbarkeit vgl. Anm. 44.

#### 2. Förderung steuerbegünstigter Zwecke

40

**Steuerbegünstigt** sind nach §§ 51 ff. AO mildtätige, kirchliche und gemeinnützige Zwecke, wobei § 52 Abs. 2 AO einen Katalog der steuerbegünstigten ge-

meinnützigen Zwecke enthält. Die Zweckverfolgung muss ausschließlich, unmittelbar und selbstlos erfolgen (§§ 55 ff. AO). Zu Einzelheiten vgl. § 10b EStG Anm. 34 ff.

Steuerbegünstigte Empfängerkörperschaften sind mit Ausnahme des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von der KSt. befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9); über die Steuerbefreiung entscheidet das Festsetzungsfinanzamt für die KSt. durch Freistellungsbescheid. Der Bescheid ist zwar kein statusbegründender Verwaltungsakt, für den Spendenabzug ist er dennoch konstitutiv (WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 78).

**Politische Zwecke:** Seit dem 6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142 [147]) sind die Zuwendungen von Körperschaften an politische Parteien ab VZ 1994 nicht mehr steuerbegünstigt (vgl. Anm. 49).

#### 41 3. Höchstbeträge (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. a und b)

**Relative Grenzen:** § 9 Abs. 1 Nr. 2 normiert ebenso wie § 10b Abs. 1 EStG einheitliche relative Höchstbeträge für alle Zuwendungen. Die früher streitanfällige Differenzierung zwischen den einzelnen Zuwendungsarten (DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [3]) ist für Spenden ab 1.1.2007 entfallen (BGBl. I 2007, 2332; § 34 Abs. 8a). Abziehbar sind Zuwendungen bis zur Höhe von 20 % des eigens nach § 9 Abs. 2 Satz 1 ermittelten Einkommens (vgl. Anm. 51) oder 4 ‰ der Summe der gesamten stpfl., steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätze iSd. UStG (BFH v. 4.2.1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349; v. 4.12.1996 – I R 151/93, BStBl. II 1997, 327; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 209; OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 23) und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter. Für den an Umsatz und Lohn orientierten Höchstbetrag kommt es nach dem Gesetzeswortlaut stets auf das Kj. an, unabhängig davon, ob dieses dem Wj. entspricht (WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 93; vgl. § 10b EStG Anm. 42).

**Wahlrecht:** Dem Stpfl. steht ein Wahlrecht zu, welchen der Höchstbeträge er anwendet (BFH v. 4.2.1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349; aA noch HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 106), idR wird er den für sich günstigeren wählen. Eine Mischform beider Höchstbeträge ist nicht möglich (WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 87). Der Zuwendungsvortrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 erfolgt nur in der Höhe, in der die (dh. beide) Höchstbeträge überschritten sind. Wählt der Stpfl. den niedrigeren Höchstbetrag, so verfällt der Differenzbetrag.

#### 42 4. Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 lit. a bis c)

**Zuwendungsempfänger:** Hinsichtlich des Zuwendungsempfängers ergeben sich keine Besonderheiten für die Zuwendungen seitens juristischer Personen, vielmehr gelten dieselben Anforderungen wie bei § 10b EStG (darum vgl. § 10b EStG Anm. 45 ff.). Zuwendungen sind nur insoweit abziehbar, als sie geleistet werden

- an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat belegen ist, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet oder
- an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder

- an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 iVm. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde.

Begünstigter Zuwendungsempfänger kann auch die Vorgesellschaft einer KapGes sein, nicht aber die Vorgründungsgesellschaft (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 2 Rn. 19) und auch nicht die Vorstiftung (Schl.-Holst. FG v. 4.6.2009 – 1 K 156/04, EFG 2009, 1486 [1487]; aA WACHTER, DStR 2009, 2469). Der Freistellungsbescheid des Veranlagungsfinanzamts des Empfängers ist bindend (BFH v. 15.6.1973 – VI R 35/70, BStBl. II 1973, 850). EWR-Staaten außerhalb der EU sind Island, Liechtenstein und Norwegen. Die Schweiz hat das Abkommen unterzeichnet, nach einem ablehnenden Referendum v. 6.12.1992 aber nicht ratifiziert.

**Erweiterung auf EU-/EWR-Empfänger:** Der EuGH stellte in der Rs. Stauffer (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, ABl. EU 2006, Nr. C 281, 9) fest, dass eine Beschränkung der Gemeinnützigkeitsvorteile auf inländische Einrichtungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) verstößt. In der Rs. Persche (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8) wurde diese Rspr. im Hinblick auf grenzüberschreitende Direktspenden ausgedehnt. Spenden unterfallen dem grundfreiheitlichen Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit, unabhängig davon, ob es sich um Geld- oder Sachspenden (vgl. Anm. 52f.) handelt. Eine Beschränkung auf nationale Vorgänge sei rechtfertigungsbedürftig. Eine Rechtfertigung sah der EuGH weder in einer fehlenden wirksamen Steueraufsicht, welche durch die EU-Amtshilferichtlinie (RL 77/799/EWG v. 19.12.1977, ABl. EG 1977 Nr. L 336, 15) gewährleistet sei, noch in dem Vorbringen, die Mitgliedstaaten verzichteten nur deshalb auf Steuereinnahmen, weil ihnen ansonsten selbst obliegende Gemeinwohlaufgaben abgenommen würden. Auch das Argument, die mitgliedstaatlichen „Wohltätigkeitsbegriffe“ seien nicht deckungsgleich, wies der EuGH als Argument für ein völliges Abzugsverbot als unverhältnismäßig zurück. Es sei den Mitgliedstaaten jedoch nicht verwehrt, nationale Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung vorzugeben. Dem Spender obliege es dann, durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, dass diese Voraussetzungen in der ausländischen Empfängereinrichtung erfüllt seien. Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386) reagierte der Gesetzgeber auf diese Entscheidungen des EuGH. Nunmehr sind auch Zuwendungen als SA abziehbar, wenn sie an eine in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässige Einrichtung gezahlt werden, welche von der KSt. befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Weitere Voraussetzung ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3, dass der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (vgl. Anm. 43). Hierdurch soll einerseits die Überprüfung der Voraussetzungen des Spendenabzugs, andererseits die Sicherstellung der Haftungsanspruchnahme gewährleistet werden (vgl. BRDrucks. 4/10, 30; BTDrucks. 17/506, 25).

**Struktureller Inlandsbezug:** Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbarkeit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bun-

desrepublik Deutschland beitragen kann. Die Formulierung war die Reaktion auf die Argumentation des EuGH in der Rs. Stauffer, das nationale Recht differenziere gerade nicht nach dem Ort der erzielten Förderwirkung, sondern allein nach dem Sitz der Empfängereinrichtung (HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2006, 2481). Dieser sog. strukturelle Inlandsbezug steht unter dem Verdacht der Europarechtswidrigkeit. Ziel der einschränkenden Klausel soll es sein, tatsächliche oder vermeintliche Steuerausfälle durch die Erweiterung des Empfängerkreises zu begrenzen (HÜTTEMANN, DB 2008, 1061 [1062]). Allein die Verhinderung geminderter nationaler Steuereinnahmen entspricht aber weder einem Rechtfertigungsgrund nach Art. 65 AEUV, noch liegt ein zwingender Grund des Allgemeinwohls vor (EuGH v. 20.2.1979 – 120/78 – Cassis-de-Dijon, EuGHE 1979, I-649) und reicht damit nicht aus, um einen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit zu rechtfertigen (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, ABL. EU 2006, Nr. C 281, 9; EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, ABL. EU 2009 Nr. C 69, 8; zuletzt EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V., ABL. EU 2011, Nr. C 103, 8, zum Vermächtnis; HÜTTEMANN, DB 2009, 701 [702]; DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [6]; WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 107). Insbesondere das vom EuGH als tauglicher Rechtfertigungsgrund anerkannte Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht und Steuerkontrolle wird durch die materielle Voraussetzung des strukturellen Inlandsbezugs kaum gefördert. Im Falle einer europarechtskonformen Auslegung des strukturellen Inlandsbezugs entfele aber die eigenständige Bedeutung des Tatbestandsmerkmals (HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; LISSNER, Das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unter dem Einfluss der europäischen Grundfreiheiten, 2009, 256 f.; UNGER, DStZ 2010, 154 [166]; FÖRSTER, BB 2011, 663 [665]). Zuletzt hat der EuGH in der Rs. Missionswerk Werner Heukelbach e.V. eine belgische Norm des Gemeinnützigkeitsrechts beanstandet, die nicht konsequent an der Förderung der nationalen Allgemeinheit ausgerichtet war (EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10, EuZW 2011, 238 – Rn. 35 f.). Zudem wird das Erfordernis der Ansehensförderung als „inhaltsleer und für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet“ bezeichnet (HÜTTEMANN, DB 2008, 1061 [1062]), so dass letztlich ein Abstellen auf Indizien oder Regelvermutungen erforderlich werde. Nach der Gesetzesbegründung besteht eine solche Vermutung zumindest für die Tätigkeit inländischer Einrichtungen im Ausland (BTDrucks. 16/11055), was aber wohl wegen der diskriminierenden Wirkung für Einrichtungen aus allen EU-Staaten gelten muss (HÜTTEMANN, DB 2009, 701 [706 f.]). Zur Problematik des strukturellen Inlandsbezugs bei ausländischen Zuwendungsempfängern vgl. auch HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; HÜTTEMANN, IStR 2010, 118 (120 ff.); FÖRSTER, BB 2011, 663 (664); vgl. § 10b EStG Anm. 56.

**Nachweise:** Die Modalitäten der Nachweiserbringung zum Spendenabzug bei Auslandssachverhalten hat das BMF mit Schr. v. 16.5.2011 (FR 2011, 589) geregelt (vgl. hierzu auch § 10b EStG Anm. 53). Der inländische Spender hat durch Vorlage geeigneter Belege nachzuweisen, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt. Dies sind insbes. Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung von Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokolle. Trotz der berechtigten Verifikationsinteressen der FinVerw. (näher DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [12 ff.]) ist fraglich, ob diese für einen Kleinspender

häufig nicht erfüllbaren Anforderungen im Einklang mit dem europäischen Unionsrecht stehen. Ein eigenständiges Anerkennungsverfahren wäre eine vorzugswürdige Alt. (dazu HÜTTEMANN, IStR 2010, 118 [123 f.]; näher LAHME, Spendenabzugsverfahren & Anerkennungsverfahren gemeinnütziger Körperschaften, 2004).

**5. Amtshilfe und Beitreibungsunterstützung als Abzugsvoraussetzungen bei Auslandszuwendungen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 bis 6)** 43

**Vollzugs- und Durchsetzungsgewähr:** Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger, die nicht der direkten Kontrolle durch deutsche Finanzbehörden im Wege von Einzelermittlungen (§§ 93, 97 AO) und der Ap. (§§ 193 ff., 200 AO) unterliegen, verlangt § 9 Abs. 1 Satz 3 als zusätzliche Voraussetzung, dass der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet. Zu Einzelheiten vgl. auch § 10b EStG Anm. 55, insbes. zur Form der Zuwendungsbestätigung vgl. Anm. 37, 42 und näher § 10b EStG Anm. 53.

**Amtshilfe** ist der Auskunftsaustausch iS oder entsprechend der EG-Amtshilfe-RL (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4). Durch die Amtshilfe soll die Überprüfung der Voraussetzungen des Spendenabzugs gewährleistet werden. Die Amtshilfe-RL regelt die gegenseitige Amtshilfe der mitgliedstaatlichen Finanzbehörden bei der Festsetzung von Steuern (SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rn. 37). Diese Richtl. ist in Deutschland durch das EG-Amtshilfegesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436 [2441]) in nationales Recht umgesetzt worden. Entsprechender, also gleichwertiger zwischenstaatlicher Informationsaustausch soll auch durch DBA (in allen EU-Mitgliedstaaten) bzw. über große Auskunfts-klauseln nach DBA-Recht (Island, Norwegen, jew. Art. 26 DBA) oder besondere Amtshilfeabkommen (Liechtenstein, ab 1.1.2010) gewährleistet sein. § 9 Abs. 1 Satz 4 verweist dynamisch auf die aktuelle Amtshilfe-RL nebst DurchfBest. sowie auf einen entsprechenden „Nachfolgerechtsakt“. Dies ist die (neue) Amtshilfe-RL v. 15.2.2011 (RL 2011/16/EU des Rates, ABl.EU 2011 Nr. L 64, 1), die die EU-Mitgliedstaaten bis zum 1.1.2013 in nationales Recht umsetzen müssen.

**Verhältnis zu den Mitwirkungspflichten:** § 90 Abs. 2 AO regelt die Verpflichtung des Stpfl., Auslandssachverhalte aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Nach richtiger Auffassung ist die Amtshilfe dabei subsidiär zu den nationalen Auskunftsmöglichkeiten (HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701 [704]; SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rn. 11 f.; WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 214). Die Behörde kann bei mangelnder Mitwirkung und Unzumutbarkeit von Amtshilfeersuchen absehen. Nach anderer Auffassung wirkt sich eine Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. nicht auf die Aufklärungspflicht der Behörde aus, die Auskunft sei nur ein gleichrangiges Mittel zur Erkenntniserlangung (so aus österreichischer Sicht: SCHUCH/TITZ, Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen für die Mitwirkungspflicht in Abgabeverfahren, in LANG/SCHUCH/STARINGER, Informationsaustausch im internationalen Steuerrecht, 2011, 343 [347]). Hiergegen spricht jedoch die „sphärenorientierte Mitverantwortung“ des Stpfl. (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 2, § 162 AO Rn. 4 ff.).

**Beitreibungsunterstützung** ist die Unterstützung anderer Staaten bei der Beitreibung von Forderungen, insbes. aus der Veranlasserhaftung nach § 9 Abs. 3. Für die EU-Mitgliedstaaten gilt die EU-Beitreibungs-RL als „Flankierung“ der

Amtshilfe-RL (SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rn. 37) bzw. deren Umsetzung in nationales Recht bzw. DBA. Ab dem 1.1.2012 wird die bisherige Beitreibungs-RL durch die RL 2010/24/EU v. 16.3.2010 (ABl. EU 2010 Nr. L 84, 1) ersetzt. Sie ist durch das BeitrRLUmG in nationales Recht umgesetzt worden (vgl. Anm. 4). Für Norwegen gilt Art. 27 DBA. Mit Island und Liechtenstein bestehen keine Vereinbarungen über Beitreibungsunterstützung, so dass Zuwendungen derzeit nicht abziehbar sind.

#### 44 6. Ausschluss bestimmter Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Nr. 2 Satz 7 und 8)

**Mitgliedsbeiträge mit Eigeninteresse:** Mitgliedsbeiträge sind im Gegensatz zu Spenden nicht für alle in §§ 51 ff. AO genannten steuerbegünstigten Zwecke abziehbar. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 nimmt Mitgliedsbeiträge für

- Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),
- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) sowie
- Zwecke des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, traditionelles Brauchtum einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, Soldaten- und Reservistenbetreuung, Amateurfunken, Modellflug und Hundesport)

von der Abziehbarkeit aus. Dieser primär auf natürliche Personen ausgerichtete Ausschluss ist bei der KSt. insoweit deklaratorischer Natur als einer KapGes. von der hM der Privatbereich abgesprochen wird (vgl. Anm. 36). Mitgliedsbeiträge zur Freizeitgestaltung sind idR vorrangig vGA des Gesellschafters (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 31). Aber auch passive Mitgliedsbeiträge einer Körperschaft für die genannten Zwecke sind nicht abziehbar. Insoweit wirkt § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 konstitutiv. Zur Abgrenzung von sog. „verschleierten“ Mitgliedsbeiträgen, zu sog. „gemischten“ Mitgliedsbeiträgen und zu Aufnahmegebühren und Umlagen vgl. § 10b EStG Anm. 21, 24, 35. Zur Abgrenzung von nicht abziehbaren Beitrittsspenden vgl. BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8.

#### 45 7. Zuwendungsvortrag

**Zeitlich unbegrenzter Vortrag:** Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332 [2333]) entfiel ab VZ 2007 die seit 1991 geltende Großspendenregelung für den Vortrag bestimmter Einzelzuwendungen von mind. 25 565 € innerhalb eines maximal sechsjährigen Vortragszeitraums. Sie wurde durch eine zeitlich unbegrenzte Spendenvortragsmöglichkeit ersetzt. Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge überschreiten, sind nunmehr im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. Eine Rücktragsmöglichkeit besteht nicht. Durch die Änderung entfällt der Streit um die Reihenfolge laufender und vorgetragener Zuwendungen (vgl. OFD Magdeburg v. 30.9.1997, NZG 1998, 99; DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [4]). Vgl. auch § 10b EStG Anm. 65.

**Verfahrensrechtliche Feststellung:** Für die Feststellung des Zuwendungsvortrags gilt § 10d Abs. 4 EStG entsprechend. Eine Aufschlüsselung des Vortragsvolumens in einzelne Herkunftsjahre erübrigt sich angesichts der zeitlich unbeschränkten Vortragsmöglichkeit (LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 164). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagensbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den

KStBescheid, den GewStMessbescheid und für die Feststellungsbescheide der Folgejahre (SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 9 Rn. 88).

## V. Unterschiede zum einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsabzug nach § 10b EStG

### 1. Parallelen und Unterschiede

46

§ 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 sind im Wesentlichen wortgleich mit § 10b EStG und werden von Literatur und Rspr. einheitlich ausgelegt und angewendet. Unterschiede ergeben sich nur aus den wenigen Abweichungen des Wortlauts und aus der unterschiedlichen Systematik der ESt. und der KSt. So handelt es sich beim Zuwendungsabzug bei der KSt. um eine Einkommenserzielungsvorschrift, so dass auch Verluste durch den Zuwendungsabzug entstehen können (vgl. Anm. 47). Nach dem Wortlaut ausgenommen sind Zuwendungen an politische Parteien (vgl. Anm. 49). Ebenso fehlt die zusätzliche Privilegierung für sog. Vermögensstockspenden an Stiftungen (vgl. Anm. 48). Durch den Vorbehalt des § 8 Abs. 3 in § 9 Abs. 1 Nr. 2 ergeben sich Abgrenzungsprobleme zur vGA (vgl. Anm. 38), insbes. bei Zuwendungen von Betrieben gewerblicher Art an ihre Trägerkörperschaften. Die Organschaft (vgl. Anm. 50) ist für den Zuwendungsabzug außer Betracht zu lassen. Zuletzt weichen auch die Ermittlung des Einkommens (vgl. Anm. 51) und die Ermittlung des Werts von Sachzuwendungen (vgl. Anm. 53) von § 10b EStG ab.

### 2. Systematik

47

**Teil der Einkommenserzielung:** Inhaltlich entspricht die Vorschrift weitestgehend § 10b EStG. Abweichend ist jedoch der Ansatz der abziehbaren Zuwendungen in der Systematik der Besteuerung. Während § 10b EStG den SA-Abzug und damit eine Abziehbarkeit der Einkommensverwendung normiert, setzt § 9 mangels privater Sphäre (vgl. Anm. 36) auf Ebene der Einkommenserzielung an (vgl. R 47 Abs. 2 KStR). Er rechtfertigt sich somit nicht über das subjektive, sondern über das objektive Nettoprinzip (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 24). § 9 unterwirft Zuwendungen, die wie BA (bzw. WK bei Körperschaften mit Überschusseinkünften) zu behandeln sind, einer Höchstbetragsbegrenzung, während § 10b EStG für solche Aufwendungen, die nach § 12 Nr. 1 EStG grds. nicht abziehbar sind, eine (beschränkte) Abziehbarkeit eröffnet.

**Verlustabzug:** Weil Zuwendungen bei Körperschaften wie BA zu behandeln sind (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177; WORTSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 33; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 100 ff. „sind BA“), erhöhen die innerhalb der Höchstbeträge liegenden Zuwendungen den festzustellenden Verlust. Im Falle des an Umsatz und Löhnen orientieren Höchstbetrags können Zuwendungen gar selbst zu Verlusten führen (vgl. KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 212). § 10b EStG hat auf den Verlustabzug nach § 10d EStG hingegen keine Auswirkungen. Zuwendungen, welche über die Höchstbeträge hinausgehen oder zu Verlusten führen würden, werden zwar nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG in den Folgejahren abgezogen. Eine Erhöhung des festzustellenden Verlusts durch Zuwendungen ist aber nicht möglich. Über die Höchstbeträge hinausgehende Zuwendungen werden bei Körperschaften wie bei der ESt. nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 10 in den Folgejahren abgezogen.

**Einheitlicher Steuersatz:** Bei § 9 besteht aufgrund des proportionalen KStSatzes der estl. Streit über die verfassungsrechtliche Gebotenheit einer Tarifiermäßigung anstelle des progressionsabhängigen Abzugs von der Bemessungsgrundlage (GESERICH in KSM, § 10b Rn. A 25 ff. [33 f.]; SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rn. 6; zur verfassungsrechtlichen Bedeutung des Vorrangs des progressionsunabhängigen § 34g EStG vor § 10b EStG vgl. § 10b EStG Anm. 111) nicht.

### 3. Einzelne Zuwendungen

#### 48 a) Zuwendungen an eine Stiftung

**Zusätzlicher Abzugsbetrag:** Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034 [1035]) wurde für Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreite privatrechtliche Stiftungen ein zusätzlicher Abzugsbetrag iHv. 40 000 DM (ab 1.1.2002 20 450 €) geschaffen. Gegen diesen Abzugsbetrag bestanden gleichheitsrechtliche Bedenken (HÜTTEMANN, Non Profit Law Yearbook 2001, 145), zumal das BVerfG eine steuerliche Differenzierung nach der Rechtsform nur dann als gerechtfertigt erachtet, wenn sie einen Bezug zur jeweiligen Belastungsentscheidung bzw. zum jeweiligen Entlastungszweck aufweisen (BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 zu USt.). Dagegen hat der BFH die Privilegierung von Stiftungsspenden als verfassungskonform angesehen (BFH v. 15.9.2010 – X R 11/08, DB 2011, 1198). Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332 [2333]) ist der zusätzliche Abzugsbetrag entfallen, so dass sich die Problematik erledigt hat.

**Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung:** Ebenfalls mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034 [1035]) wurde in § 10b EStG eine Privilegierung für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen geschaffen (vgl. hierzu § 10b EStG Anm. 100 ff.). In § 9 wurde eine solche Privilegierung nicht aufgenommen, sie bleibt Körperschaftsteuersubjekten versperrt (HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1591]). Somit ist die Privilegierung für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung gleich zweifach gleichheitsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Zum einen bedarf die Privilegierung von Stiftungen gegenüber anderen Zuwendungsempfängern, für die eine amtliche Begr. fehlt, eines rechtfertigenden Grundes (positiv HÜTTEMANN, Non Profit Law Yearbook 2001, 145 [161, 167]): Rechtfertigung durch den rechtsformspezifischen Bedarf nach hinreichender Vermögensausstattung; zu weiteren Rechtfertigungsversuchen vgl. VON WALZ/VON AUER/VON HIPPEL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 253 ff.). Zum anderen bleibt die Privilegierung natürlichen Personen als Zuwendenden vorbehalten.

#### 49 b) Zuwendungen an politische Parteien

**Frühere Verfassungswidrigkeit:** § 10b Abs. 2 EStG hat keine Entsprechung in § 9. Mit Urte. v. 9.4.1992 (2 BvE 2/89, BStBl. II 1992, 766) hat das BVerfG die damalige Parteispendenregelung für verfassungswidrig erklärt. Durch die Abziehbarkeit von Parteispenden durch Körperschaften werde – mit staatlicher Hilfe – den hinter diesen stehenden natürlichen Personen eine weitere Möglichkeit der Einflussnahme auf die politische Willensbildung gegeben, was mit dem

Recht der Bürger auf politische Teilhabe und der Chancengleichheit der Parteien nicht vereinbar sei (zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Parteispendenabzugs vgl. § 10b EStG Anm. 111).

**Keine Abziehbarkeit:** Der Gesetzgeber reagierte hierauf mit dem 6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142 [147]). Die früheren vieldiskutierten Regelungen des § 9 Abs. 1 Nr. 3b und 3c aF zur Abziehbarkeit von Parteispenden und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen (dazu VON WALLIS, DStZ/A 1983, 135; KOHLMANN/FELIX, DB 1983, 1059) sind dadurch ab VZ 1994 entfallen. Zur nur in engen Grenzen möglichen Umgehung des Abzugsverbots durch sog. Parteisponsoring vgl. allg. HEY, DB 2005, 1403.

#### 4. Zuwendungsabzug bei Organschaft

50

**Zur Berechnung:** Bei der Anwendung der Höchstbeträge bleibt die kstl. Organschaft mit GAV ebenso wie die ustl. Organschaft für den Höchstbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2b unberücksichtigt (OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 23). Es kommt jeweils auf das eigene Einkommen und die eigenen Zuwendungen von OT und OG an (WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 92). Beim OT ist das ihm zuzurechnende Einkommen der OG außer Betracht zu lassen (vgl. R 47 Abs. 5 Satz 2 KStR; vgl. § 10b EStG Anm. 41). Eine Übertragung der Höchstbeträge von OG auf den OT würde zu einer Doppelerfassung führen (BFH v. 23.1.2002 – IX R 95/97, BStBl. II 2003, 9). Bei der Anwendung des an Umsatz und Löhnen orientierten Höchstbetrags sind auch die nicht steuerbaren Innenumsätze zu berücksichtigen (vgl. Anm. 41). Auch bei der ustl. OG kommt es aber auf ihre eigenen Umsätze an, obwohl sie nicht Unternehmer iSd. § 2 UStG ist und damit keine steuerbaren Umsätze hat (vgl. R 47 Abs. 5 KStR). Zu Einzelheiten und Beispielen vgl. SIEVERT/STOLZE, StuB 2006, 616.

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Bemessungsgrundlage für den Zuwendungsabzug  
und Sachzuwendungen**

#### I. Bemessungsgrundlage für die Höhe des Zuwendungsabzugs (Abs. 2 Satz 1)

51

**Autonome Größe:** Als Einkommen iS dieser Vorschrift gilt das Einkommen nach § 8 Abs. 1 vor Abzug der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d EStG. Somit ist das Einkommen der Körperschaft zunächst unter Berücksichtigung sämtlicher anderer Vorschriften zu ermitteln und zugrunde zu legen. Erst auf dieser Basis findet die Berechnung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 statt. Es handelt sich um eine autonome Größe speziell zur Behandlung des Zuwendungsabzugs, die nicht mit dem Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 deckungsgleich ist.

**Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Im Falle eines abweichenden Wj. gilt § 7 Abs. 4 Satz 2 sinngemäß (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177; R 47 KStR Abs. 2 und 3; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 9 Rn. 105; KRÄMER in

DEJPW, § 9 Rn. 313, 319). Nach anderer Auffassung kommt es wie bei der ESt auf die Zuwendungen und das Einkommen des VZ und nicht des Wj. an (HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 47; LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 201). Die auf das Kj. abstellende Regelung in § 16a KStDV aF wurde aber nicht in das ab 1977 geltende KStRecht übernommen, sie galt letztmalig für VZ 1976 (§ 54 Abs. 7 KStG 1977). Im Parallellfall des § 10b EStG ist die Verankerung im VZ unstrittig, § 4a EStG eröffnet eine Abweichungsmöglichkeit nur für die betriebliche Sphäre. Da Zuwendungen abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung sind (vgl. § 10b EStG Anm. 7), werden zwar betriebliche Einkünfte dem Einkommen nach den Grundsätzen des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG zugerechnet, insgesamt bleibt aber der VZ die Basis der Zuwendungsabzugsermittlung. Weil die KapGes. aus Sicht der Rspr. aber keine Privatsphäre hat (vgl. Anm. 36), ist es nicht möglich, eine solche Sphäre fiktiv zur Einkommensermittlung heranzuziehen. Zudem würde dies zu einer Statuierung eines überpositiven Einkommensbegriffs führen, der den Sinn des Einkommens als Besteuerungsgrundlage verkennt. Zuletzt würde das Abstellen auf den VZ eine Schattenrechnung allein für Spendenzwecke erforderlich machen. Insgesamt widerspricht das Abstellen auf das Wj. deshalb nicht dem Charakter des § 9 als Einkommensermittlungsvorschrift (so aber HEGER in GOSCH II. § 9 Rn. 47). Diese Grundsätze gelten auch im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres bei Neugründung, Liquidation oder Umstellung auf ein abweichendes Wj.

## II. Sachzuwendungen (Abs. 2 Satz 2 bis 5)

### 52 1. Allgemeine Erläuterungen

**Übertragung von Wirtschaftsgütern:** Als Zuwendung iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 gilt parallel zu § 10b EStG auch die Zuwendung von WG mit Ausnahme von Nutzen und Leistungen. Wirtschaftsgüter iSd. der Vorschrift sind körperliche Gegenstände und verkehrsfähige immaterielle Güter (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977), etwa Forderungen, Lizenzen oder Gesellschaftsbeteiligungen (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1591]). Eine Zuwendung von WG iSd. der Vorschrift ist nur die Übertragung, nicht aber die bloße Gebrauchsüberlassung (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590).

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb:** Die Zuwendungen müssen in den ideellen Bereich oder Zweckbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft gelangen und auch zur Förderung dieser Zwecke verwendet werden (zum Begriff der Verwendung vgl. Anm. 53). Dadurch sind aber Zuwendungen von WG nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil sie im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer Einrichtung verwendet werden, denn letztlich kann es keinen Unterschied machen, ob die Empfängerkörperschaft das WG direkt für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erhält oder zwar für den ideellen Bereich erhält, die sinnvollste wirtschaftliche Verwendung zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke aber im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stattfindet und zu diesem Zweck eine Einlage zum Teilwert innerhalb der Empfängerkörperschaft stattfindet (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]; vgl. § 10b EStG Anm. 121; aA WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 112).

**2. Wertermittlung von Sachzuwendungen (Abs. 2 Satz 3)**

**„Entnahmewert“:** Sachzuwendungen werden nach der Verweisung des § 9 Abs. 2 Satz 3 auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 4 EStG mit dem „Entnahmewert“ bewertet (vgl. auch § 10b EStG Anm. 126). Dies ist grds. der Teilwert; im Falle des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ist der gemeine Wert anzusetzen.

**Buchwertwahlrecht:** Wird das WG unmittelbar einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen, so kann der Buchwert angesetzt werden. Insoweit besteht ein Wahlrecht (Koss, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 841). Durch die Möglichkeit des Buchwertansatzes soll nach der Gesetzesbegründung die Spendenbereitschaft von Unternehmen gefördert werden (BTDrucks. V/3890, 20). Der Ansatz eines Zwischenwerts ist unzulässig (KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 272; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 111; näher HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]; SEER, GmbHR 2008, 785).

**Buchwertprivileg:** Der Ansatz des Buchwerts verhindert auf der einen S. die Aufdeckung und damit die Versteuerung stiller Reserven. Auf der anderen S. wird auch der Spendenhöchstbetrag nur in geringerem Maße ausgeschöpft (LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 203). In der Regel ist der Ansatz des Buchwerts für den Stpfl. daher günstiger (SCHULTE in ERLE/SAUTER III. § 9 Rn. 126; SEIDEL, ErbStB 2009, 187). Vor Wegfall der Großspendenregelung konnte ein Teilwertansatz günstiger sein, um die Grenze von 25 565 € zu erreichen (LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 203).

**Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke:** Umstritten ist, ob die Überlassung zu steuerbegünstigten Zwecken nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und damit die Anwendbarkeit des Buchwertprivilegs auch eingreift, wenn das WG übertragen und anschließend von der Empfänger Körperschaft sofort veräußert wird (sog. mittelbare Verwendung). In diesem Falle kommt nur der Erlös des WG und nicht das WG selbst den steuerbegünstigten Zwecken zugute. Das Buchwertprivileg stellt eine mittelbare Förderung der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt. befreiten Steuersubjekte dar. Der Gesetzgeber verzichtet zur Förderung der gemeinnützigen Körperschaften auf die Besteuerung stiller Reserven (SEER, GmbHR 2008, 785). Nach der ratio des Förderzwecks kann es nicht darauf ankommen, wie der Empfänger das WG wirtschaftlich sinnvoll zur möglichst effektiven Zweckförderung einsetzt (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1592]; SEER, GmbHR 2008, 785; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 112). Ansonsten würde die Körperschaft praktisch gezwungen, solche Sachzuwendungen abzulehnen, die sie nicht unmittelbar zur Verfolgung ihres Satzungszwecks einsetzen könnte (SEER, GmbHR 2008, 785 [786]). Zudem würde die Anwendung des Buchwertprivilegs insbesondere für Sachzuwendungen für eine Tombola als typische Veranstaltung iSd. § 68 Nr. 6 AO entfallen, was dem Förderzweck nicht entsprechen würde. § 42 AO steht dieser Ansicht nicht entgegen, weil die Intention des Gesetzgebers, die Finanzkraft gemeinnütziger Einrichtungen zu stärken, gerade erreicht und nicht umgangen wird (SEER, GmbHR 2008, 785 [790]); dies gilt auch, wenn der Zuwendende die Veräußerung wesentlich vorbereitet hat (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]). Somit stellt auch die Veräußerung eine Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke dar.

**Nachweisfragen:** Die Wertermittlung ist bei der Buchwertbewertung ebenso unproblematisch wie bei der Teilwertbewertung neuer WG, bei denen der Teilwert etwa durch eine Einkaufsquittung oder eine Rechnungsabschrift belegt werden kann. Erfolgt aber eine Bewertung mit dem Teilwert bei gebrauchten WG, so ergeben sich Probleme bei der Wertermittlung und der Glaubhaftmachung. Der in der Zuwendungsbestätigung angegebene Wert bindet die Fin-Verw. nicht (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Als Vergleichsmaßstab dienen zunächst die Verkaufspreise ähnlicher WG (LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 204). In Ermangelung solcher ist der Teilwert zu schätzen. Insbesondere bei Kunstgegenständen oder Grundbesitz kann hierzu ein Sachverständigengutachten erforderlich sein. Die Beweislast für die Höhe des Zuwendungsabzugs als steuermindernde Tatsache trägt der Stpfl. (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879).

**Umsatzsteuer:** Die USt. auf die unentgeltliche Wertabgabe ist Teil der Sachzuwendung (BUCHNA, DB 1991, 1596; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 114). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachspenden vgl. JACHMANN/THIESEN, DStZ 2002, 355.

### 54 3. Verzicht auf Aufwendungen (Abs. 2 Satz 4 und 5)

**Naturalzuwendungen:** Grundsätzlich unterfallen Nutzungen und Leistungen nach § 9 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 nicht dem Zuwendungsabzug. Diese Regelung entspricht § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG (vgl. hierzu § 10b EStG Anm. 122). Die Rspr. des BFH entwickelte jedoch eine Reihe von Ausnahmen, zunächst für Fahrtkosten (BFH v. 28.4.1978 – VI R 147/75, BStBl. II 1979, 297), dann auch für weitere Aufwendungen. Schließlich gab der BFH mit der Grundsatzentscheidung v. 29.11.1989 (X R 154/88, BStBl. II 1990, 570) das vormals geforderte Erfordernis des Verzichts auf einen bestehenden Erstattungsanspruch auf. Hierauf reagierte der Gesetzgeber, indem er durch das Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212 [2215]) gesetzliche Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandszuwendungen in § 9 Abs. 2 Satz 4 und 5 schuf. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung der Klarstellung und der Rechtssicherheit dienen (BT-Drucks. 11/4176, 13). Seither sind Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang stl. abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch muss im Voraus schriftlich fixiert sein oder auf einem rechtsgültigen Vorstandsbeschluss beruhen (BMF v. 7.6.1999, BStBl. I 1999, 59) und der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein. In diesen Fällen liegt letztlich keine Aufwandsspende, sondern eine abgekürzte Geldspende vor (OFD Frankfurt v. 21.2.2002, DB 2002, 818; SCHULTE in ERLE/SAUTER III, § 9 Rn. 99; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 123).

**Ernsthaftigkeit des Anspruchs:** Auf einen Anspruch kann nur dann mit der Folge der Abziehbarkeit verzichtet werden, wenn zuvor ein Anspruch ernsthaft bestanden hat. Dies setzt insbes. voraus, dass die Körperschaft in der finanziellen Lage gewesen wäre, den Anspruch zu befriedigen (OFD Frankfurt v. 21.2.2002, DB 2002, 818). Hierdurch soll einerseits die Freiwilligkeit der Zuwendung sichergestellt werden (WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rn. 123). Der Zuwendende soll nicht in die psychologische Zwangslage geraten, auf seinen Anspruch verzichten zu müssen, um die Liquidität der Empfängerkörperschaft nicht zu

gefährden. Andererseits soll verhindert werden, dass Empfängerkörperschaften zugunsten Dritter fiktive Ansprüche gegen sich gelten lassen, um diesen steuerliche Vorteile durch den Zuwendungsabzug zu ermöglichen.

**Keine Bedingung des Verzichts:** Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts entstanden sein. Davon ist zumindest auszugehen, wenn Anspruch und Verzicht im gleichen Vertrag geregelt sind. Der Verzicht darf erst erklärt werden, wenn der Anspruch wirksam entstanden ist. Ein stillschweigender Vorbehalt des Verzichts seitens des Anspruchsinhabers ist unbeachtlich (LEIB in MÖSSNER, § 9 Rn. 208).

**Höhe der Zuwendung:** Die Zuwendung besteht in der Höhe des Anspruchs, auf den verzichtet wurde. Ein unangemessen hoher Erstattungsanspruch widerspricht § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO und ist somit auch bei Verzicht nicht abziehbar. Zu Einzelheiten vgl. § 10b EStG Anm. 133 ff.

## F. Erläuterungen zu Abs. 3: Vertrauensschutz und Haftung beim Zuwendungs- abzug

### I. Vertrauensschutz für Zuwendungsbestätigungen (Abs. 3 Satz 1) 55

Mit dem Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212 [2215]) schuf der Gesetzgeber einen Vertrauensschutztatbestand, welcher das Vertrauen des Zuwendenden in die erteilte Zuwendungsbestätigung sichern sollte. Hierdurch sollten Auseinandersetzungen mit den Zuwendungsempfängern, die sich auf ihren guten Glauben berufen auf eine einwandfrei und klare Rechtsgrundlage gestellt werden (vgl. BRDrucks. 76/1/89, 8). Der Stpfl. darf seither auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er sie durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (§ 9 Abs. 3 Satz 1). Unlautere Mittel sind Täuschung, Drohung oder Bestechung (vgl. § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO). Maßgeblicher Zeitpunkt in diesem Zusammenhang ist die Einreichung der Steuererklärung (BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8). Das Vertrauen wird nur durch eine Spendenbestätigung begründet, welche die Anforderungen des § 50 EStDV erfüllt (GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 72; zur Anwendbarkeit von § 50 EStDV für die KSt. vgl. Anm. 37). Im Falle des vereinfachten Nachweises nach § 50 Abs. 2, 3 EStDV gilt § 9 Abs. 3 Satz 1 entsprechend (GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 84 f.). Der Vertrauensschutz nach § 9 Abs. 3 Satz 1 verhindert eine Änderung des Steuerbescheids des Zuwendenden nach §§ 173, 175 AO (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 121).

Zu typischen Fallkonstellationen vgl. § 10b EStG Anm. 141 ff.

## II. Aussteller- und Veranlasserhaftung beim Zuwendungsabzug (Abs. 3 Satz 2)

### 56 1. Haftungsgrund

**Fiskalischer Ausgleich:** Die Regelung des Vertrauensschutzes zugunsten des Zuwendenden veranlasste den Gesetzgeber, zur Verhinderung von Missbräuchen einen flankierenden Haftungstatbestand zu schaffen (vgl. BRDrucks. 76/6/89, 3; KRÄMER in DEJPW, § 9 Rn. 373). § 9 Abs. 3 Satz 2 normiert als gesetzlichen Haftungsgrund iSd. § 193 Abs. 1 Satz 1 AO die Haftung des Zuwendungsempfängers für das mit der Ausstellung fehlerhafter Zuwendungsbestätigung (Ausstellerhaftung) oder das mit der Fehlverwendung zugewendeter Beträge (Veranlasserhaftung) verbundene Risiko des Steuerausfalls. Hierdurch werde eine sachgerechte Inanspruchnahme desjenigen für einen Steuerausfall geschaffen, in dessen Sphäre das Fehlverhalten passiert sei (BRDrucks. 76/6/89, 3).

### 57 2. Ausstellerhaftung

**Unrichtige Zuwendungsbestätigungen:** Ausstellerhaftung ist die Haftung desjenigen, der für die entgangene Steuer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt. Eine Bestätigung ist unrichtig, wenn sie von der tatsächlichen Sach- und Rechtslage abweicht (BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 [128]). Der Verschuldensmaßstab ist inhaltsgleich mit dem des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Grob fahrlässig handelt, wer die nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten gebotene und zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (BFH v. 13.9.1990 – V R 110/85, BStBl. II 1991, 124). Haftungsschuldner ist die Empfänger Körperschaft, wenn ihr das Handeln desjenigen zugerechnet werden kann, welcher die Bestätigung tatsächlich ausfertigt. Liegt das Ausfertigen der Bestätigung erkennbar außerhalb des zugewiesenen Aufgabenkreises, findet keine Zurechnung statt, die Haftung trifft die natürliche Person (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 128; näher GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 98 ff.).

### 58 3. Veranlasserhaftung

**Zuwendungsfehlverwendung:** Veranlasserhaftung ist die Haftung desjenigen, der veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden. Ein Verschulden ist insoweit nicht erforderlich. Eine solche Fehlverwendung liegt jedenfalls dann vor, wenn die Verwendung zu nicht steuerbegünstigten Zwecken erfolgt. Zum Streitstand, ob auch eine haftungsauslösende Fehlverwendung vorliegt, wenn zwar ebenfalls steuerbegünstigte, nicht aber die bestätigten Zwecke verfolgt werden, vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 130 ff.; GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 145 ff. Eine Körperschaft haftet hingegen nicht wegen Fehlverwendung, wenn sie die Zuwendungen zwar zu dem in der Spendenbescheinigung angegebenen Zweck verwendet, selbst aber rückwirkend nicht als gemeinnützig anerkannt ist (BFH v. 10.9.2003 – XI R 58/01, BStBl. II 2004, 352).

**Gesamtschuldnerschaft:** Der Gesetzgeber hat durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794 [2813]) die Reihenfolge der Schuldnerinanspruchnahme bei der Veranlasserhaftung gesetzlich geregelt. Haftungsschuldner sind sowohl die natürliche Person, die für die Körperschaft handelt, als auch die Empfängerkörperschaft als Gesamtschuldner (so schon zuvor BFH v. 23.2.1999 – XI B 128/99, DStRE 1999, 623 [624]; FG Köln v. 28.1.1998 – 6 V 6194/97, EFG 1998, 755). Nach der gesetzlichen Reihenfolge ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 AO erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. Hierdurch sollte das ehrenamtliche Engagement unterstützt werden (KRÄMER in DEJPW, vor § 9 Rn. 2). Die Diskussion um die alleinige Haftung der natürlichen Person (JANSEN, DStR 1990, 61 [66]) bzw. der Empfängerkörperschaft (WALLENHORST, DStZ 2003, 531 [534]) hat sich somit erledigt.

#### 4. Haftungsumfang

59

Der Haftungsumfang beträgt 30 % des zugewendeten Betrags (bis VZ 2006: 40 %). Die Absenkung erfolgte als Reaktion auf die Herabsetzung des KStSatzes von 25 % auf 15 %. Er ist damit aber noch immer doppelt so hoch wie der KStSatz, was auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt. Hinzu kommt die Haftung für GSt. nach § 9 Nr. 5 GewStG iHv. 15 % (bis VZ 2006: 10 %), deren Anhebung der Absenkung in § 9 entgegensteht (zu Recht krit. IDW-Stellungnahme, Ubg 2009, 903). Die Haftung orientiert sich ihrer pauschalierten Höhe nach an der durchschnittlichen steuerlichen Auswirkung einer Zuwendungsbestätigung bei Körperschaften als Zuwendenden (bei natürlichen Personen und PersGes. als Zuwendenden vgl. § 10b Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG). Durch die Festsetzung eines doppelt so hohen Satzes wird der ausgleichende Charakter der Vorschrift in eine Repression verkehrt. Der Gesetzesentwurf zur Senkung des Haftungssatzes auf 20 % (BTDrucks. 16/7519), begründete die Initiative damit, dass die bisher erfolgte Absenkung nicht ausreiche und der hohe Haftungssatz mit seinem „Strafcharakter“ dem Ziel des bürgerschaftlichen Engagements widerspreche. Allerdings wurde der Entwurf nicht umgesetzt. Darum stellt sich weiterhin die verfassungsrechtliche Frage einer Überdehnung des gesetzgeberischen Typisierungsspielraums (vgl. GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 181 ff.).

**Keine Akzessorietät:** § 9 Abs. 3 Satz 2 regelt die Haftung für die „entgangene Steuer“. Ob hierdurch eine steuerliche Auswirkung beim Zuwendenden für die Haftung vorausgesetzt wird, ist umstritten. Durch den Wortlaut wird ein solches Akzessorietäterfordernis angedeutet. Teilweise wird vertreten, eine Haftung bestehe nur, wenn der Zuwendungsabzug unkorrigierbar erfolgt sei (OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 26). Hiergegen spricht jedoch die Intention des Gesetzgebers, der eine einzelfallbezogene Ermittlung der entgangenen Steuer im Interesse der Verwaltungspraktikabilität ablehnt (BRDrucks. 76/6/89, 3). Insbesondere die Ausgestaltung der Haftung durch einen pauschalierten Haftungssatz stützt die Auslegung, nach der ein tatsächlicher Steuerausfall keine Voraussetzung für die Haftung ist (vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 134; GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 170 ff.; aA s. § 10b EStG Anm. 145).

**Haftungsermessen:** Ein Ermessensspielraum ergibt sich nur für das „ob“ der Inanspruchnahme über § 191 AO, nicht dagegen für die Höhe der Haftung. Die Auffassung, eine Inanspruchnahme über die tatsächlich ausgefallene Steuer hinaus sei ermessensfehlerhaft (OLGEMÖLLER in STRECK VII. § 9 Rn. 26), widerspricht der Intention des Gesetzgebers.