

## § 10

### Nichtabziehbare Aufwendungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169)

Nichtabziehbar sind auch:

1. die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. <sup>2</sup>§ 9 Abs. 1 Nr. 2 bleibt unberührt,
2. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes gilt; das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen,
3. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen,
4. die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden.

Autor: Dr. Daniel **Dürschmidt**, LL.M. (Univ. Sydney), München  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

#### Inhaltsübersicht

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10</b>
--

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 10</b>	1		
<b>II. Rechtswicklung des § 10</b>			
1. Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken (Nr. 1) . . . . .	2		
2. Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2) . . . . .	3		
3. Geldstrafen, etc. (Nr. 3) . . . . .	4		
4. Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4) . . . . .	5		
		<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 10</b>	
		<b>1. Bedeutung des § 10</b>	
		a) Rechtliche Bedeutung	
		aa) Einkommens-/Einkünfteermittlungsvorschrift . . . . .	6
		bb) Abzugsverbot bei Einkommensverwendung (Nr. 1) . . . . .	7
		cc) Abzugsverbot für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (Nr. 2 bis 4) . . . . .	8

	Anm.
b) Rechtspolitischer Hintergrund und Kritik . . . . .	9
<b>2. Verfassungsmäßigkeit des § 10</b>	
a) Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken des Steuerpflichtigen (Nr. 1) . . . . .	10
b) Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2) . . . . .	11
c) Geldstrafen, etc. (Nr. 3) . . . . .	12
d) Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4) . . . . .	13
<b>IV. Geltungsbereich des § 10</b>	
1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	14
2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	15
3. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	16
4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	17
<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
<b>1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG</b>	
a) Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Satz 1, § 8a Abs. 1 Satz 1 . . . . .	18
b) Verhältnis zu § 8 Abs. 2 . . . . .	19
c) Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 . . . . .	20
d) Verhältnis zu § 9 . . . . .	21
<b>2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG</b>	
a) Verhältnis zu § 2 Abs. 1 EStG . . . . .	22

	Anm.
b) Verhältnis zu § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2, § 4 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG . . . . .	23
c) Verhältnis zu § 9b EStG . . . . .	24
d) Verhältnis zu § 12 Nr. 1, 2 und 5 EStG . . . . .	25
e) Verhältnis zu § 12 Nr. 3, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a, § 4 Abs. 5b, § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG . . . . .	26
f) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und 10 EStG . . . . .	27
g) Verhältnis zu § 3c Abs. 1, § 4 Abs. 5 bis 7, § 4c, § 4d, § 4e, § 4f, § 4h, § 10b, § 50 Abs. 1 EStG . . . . .	28
h) Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG . . . . .	29
i) Verhältnis zu § 34c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3, § 34d EStG . . . . .	30
j) Verhältnis zu § 35b Abs. 1 Satz 1 EStG . . . . .	31
k) Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Satz 1 EStG . . . . .	32
<b>3. Verhältnis zu Vorschriften der AO</b>	
a) Verhältnis zu § 2 Abs. 1 AO iVm. Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	33
b) Verhältnis zu § 40 AO . . . . .	34
c) Verhältnis zu § 160 AO . . . . .	35
<b>VI. Verfahrensfragen zu § 10 . . . . .</b>	
	36

**B. Erläuterungen zum Einleitungssatz:  
Abzugsverbot (ggf. häufig) als Rechtsfolge**

	Anm.
<b>I. Nichtabziehbarkeit</b>	
1. Abzugsverbot durch Anordnung der Nichtabziehbarkeit . . . . .	40
2. Behandlung beim Empfänger unerheblich . . . . .	41

	Anm.
3. Durchführung des Abzugsverbots . . . . .	42
4. Rückzahlung der nichtabziehbaren Aufwendungen und Auflösung von Rückstellungen sowie Behandlung von Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO . . . . .	

	Anm.
a) Rückzahlung nicht-abziehbarer Aufwendungen als actus contrarius . . . . .	43
b) Durchführung der Nichterhöhung der Einkünfte . . . . .	44
c) Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 und Prozesszinsen iSd. § 236 Abs. 1 Satz 1 AO . . . . .	45

<b>5. Bedeutung des § 10 für Schadensersatzleistungen . . . . .</b>	<b>46</b>
<b>II. Ergänzung anderer Abzugsverbote durch Abzugsverbot in § 10 . . . . .</b>	<b>47</b>

**C. Erläuterungen zu Nr. 1:  
Aufwendungen für die Erfüllung von durch die  
Verfassung vorgeschriebenen Zwecken des  
Steuerpflichtigen**

	Anm.
<b>I. Aufwendungen (Satz 1)</b>	
1. Begriff . . . . .	50
2. Wichtige Anwendungsfälle . . . . .	51
<b>II. Erfüllung von durch die Verfassung vorgeschriebenen Zwecken des Steuerpflichtigen (Nr. 1 Satz 1)</b>	
1. Erfüllung . . . . .	52

	Anm.
2. Zwecke . . . . .	53
3. „Des Steuerpflichtigen“ . . . . .	54
4. Durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben . . . . .	55
<b>III. Vorrang des Spendenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 (Nr. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>56</b>

**D. Erläuterungen zu Nr. 2:  
Steuern und Nebenleistungen**

	Anm.
<b>I. Steuern vom Einkommen (Nr. 2 Halbs. 1)</b>	
1. Begriff . . . . .	60
2. Wichtige Anwendungsfälle . . . . .	61
3. Ausländische Steuern . . . . .	62
4. Aufwendungen im Zusammenhang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten) . . . . .	63
<b>II. Sonstige Personensteuern (Nr. 2 Halbs. 1)</b>	
1. Begriff . . . . .	64
2. Wichtige Anwendungsfälle . . . . .	65
3. Ausländische Steuern . . . . .	66

	Anm.
4. Aufwendungen im Zusammenhang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs- und Prozesskosten) . . . . .	67
<b>III. Umsatzsteuer (Nr. 2 Halbs. 1)</b>	
1. Umsatzsteuer auf Entnahmen . . . . .	68
2. Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	69
3. Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG gilt . . . . .	70

	Anm.
4. Aufwendungen im Zusammenhang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs- und Prozesskosten) .....	71
<b>IV. Nebenleistungen (Nr. 2 Halbs. 2)</b>	

	Anm.
1. Begriff .....	72
2. Wichtige Anwendungsfälle ..	73
3. Zinsen für Darlehen von Dritten zur Zahlung von Steuern .....	74

**E. Erläuterungen zu Nr. 3:  
Geldstrafen, etc.**

	Anm.
<b>I. Geldstrafen</b>	
1. Begriff .....	80
2. Verfahrenskosten .....	81
<b>II. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter</b>	
1. Begriff .....	82

	Anm.
2. Wichtige Anwendungsfälle ..	83
<b>III. Leistungen zur Erfüllung von Weisungen und Auflagen, soweit diese nicht lediglich der Schadenswiedergutmachung dienen .....</b>	<b>84</b>

**F. Erläuterungen zu Nr. 4:  
Vergütungen an mit der Überwachung der  
Geschäftsführung beauftragte Personen**

	Anm.
<b>I. Vergütungen jeder Art</b>	
1. Begriff .....	90
2. Wichtige Anwendungsfälle ..	91
<b>II. Gewährung an Mitglieder bestimmter Gremien oder andere beauftragte Personen .....</b>	<b>92</b>
<b>III. Beauftragte Personen</b>	
1. Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands .....	93
2. Andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen .....	94
3. Beauftragung .....	95
<b>IV. Überwachung der Geschäftsführung</b>	

	Anm.
<b>1. Geschäftsführung des Steuerpflichtigen</b>	
a) Begriff der Geschäftsführung .....	96
b) Geschäftsführung des Steuerpflichtigen als Überwachungsgegenstand .....	97
<b>2. Überwachung</b>	
a) Begriff .....	98
b) Abgrenzung zur Beratung .....	99
c) Abgrenzung zur Geschäftsführung .....	100
d) Umfang der zu überwachenden Geschäftsführung .....	101
e) Wichtige Anwendungsfälle .....	102

	Anm.		Anm.
<b>3. Umfang der Überwachung und Aufteilungsverbot</b>		<b>V. Beschränkung des Abzugsverbots auf die Hälfte der Vergütungen</b>	
a) Umfang der Überwachung . . . . .	103		105
b) Aufteilungsverbot und Ausnahme . . . . .	104		

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10

**Schrifttum:** ROSE, Aufsichtsratsvergütungen und Körperschaftsteuer, GmbHR 1964, 31; VOGEL, Die Abschtichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97; BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 25.4.1984, FR 1984, 405; DANKMEYER, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 25.4.1984, DB 1984, 2108; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Umsatzsteuer, DB 1990, 1936; LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht. Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen 1993; GREFE, Auswirkungen des Solidaritätszuschlags auf die Dividendensteuerung, BB 1995, 1446; SALLER, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben?, DStR 1996, 534; EHMCKE, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, DStJG 20 (1997), 257; SCHULZE-OSTERLOH, Die Abzugsbeschränkung für Aufsichtsratsvergütungen, das KonTraG und die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, in Kirchhof/Jakob/Beer-mann (Hrsg.), Steuerrechtsprechung Steuergesetz Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 375; DRÜEN, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, FR 2001, 992; SÖFFING, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 233a AO, BB 2002, 1456; SCHÖN-WALD, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen bei der Einkommensermittlung einer Kapitalgesellschaft – ein Überblick, SteuStud. 2005, 544; BIANCHINI-HARTMANN/RICHTER, Die Besteuerung von Familienstiftungen, in BIRK (Hrsg.), Transaktionen – Vermögen – Pro Bono, FS P+P Pöllath+Partners, München 2008, 337; SCHÖN, Tax and Corporate Governance: A Legal Approach, in Schön (Hrsg.), Tax and Corporate Governance, Berlin 2008, 31; BRETE, Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 10 Nr. 2 KStG – verfassungswidrig?, DStZ 2009, 692; FLEISCHER, Zur Regulierung der Vorstandsvergütung durch das Steuerrecht – Möglichkeiten und Grenzen des Steuerrechts als Instrument der Corporate Governance, DB 2010, 601; BALLIET, Besteuerung von Erstattungszinsen, DStZ 2012, 436; BLUMERS, Die Familienstiftung als Instrument der Nachfolgeregelung, DStR 2012, 1; HAARMANN, Die steuerliche Diskriminierung der Aufsichtsratsvergütung, DA 2012, 1; SCHWAN, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, Berlin 2012; THEISEN, Steuerrebell gesucht, DA 2012, 157; THIEMANN, Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszinsen, FR 2012, 673; SEER/KLEMKE, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Berlin 2013; DRÜEN, Verfassungsrechtliche Grenzen „klarstellender“ Gesetzesänderungen – Dargestellt am Beispiel der Besteuerung von Erstattungszinsen, Ubg 2014, 683; OESTREICHER/SCHEFFLER/SPENGLER/FINKE/HECKEMEYER/KIMPEL/KÖSTLER/VORNDAMME, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland, StuW 2014, 326; PFLAUM, Straf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Rechtsfolgen und Verfahrenskosten im Ertragsteuerrecht – Teil 1 –, StBp 2014, 339; WERNER, Die Familienheimstiftung als Instrument der Asset Protection, ZEV 2014, 66; SCHIFFERS, Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Kapitalertragsteuer: Konsequenzen des aktualisierten BMF-Schreibens vom 9.1.2015 in der Praxis, DStZ 2015, 144; STRAHL, Kapitalertragsteuer aufgrund wirtschaftlicher Tätigkeiten der öffentlichen Hand, NWB 2015, 827.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 9.1.2015 – IV C 2-S 2706-a/13/10001, BStBl. I 2015, 111.

1

## I. Grundinformation zu § 10

Die Vorschrift schließt bei der Ermittlung des Einkommens (bzw. der Einkünfte; Anm. 6, 18) aus unterschiedlichen Gründen (Anm. 7–9) den Abzug bestimmter Aufwendungen ganz oder zur Hälfte aus (Anm. 40). Sie ist das Gegenstück zu § 9 (abziehbare Aufwendungen) und ergänzt wie § 9 die Kernvorschrift des § 8 Abs. 1 Satz 1, wonach sich ua. die Ermittlung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG und des KStG bestimmt (Anm. 6, 18; § 9 Anm. 1, 5; HEGGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 11 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 1 [6/2013]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 9; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 1, 4). § 10 enthält keine abschließende Aufzählung nichtabziehbarer Aufwendungen („auch“, s. Anm. 26–28, 47). Die Vorschrift entspricht § 12 EStG, wodurch KStpfl. und EStpfl. grds. gleichgestellt werden (BFH v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140).

## II. Rechtsentwicklung des § 10

### 2 1. Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken (Nr. 1)

**KStG 1920 v. 30.3.1920** (RGBl. 1920, 393): Das Verbot des Abzugs von Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken des KStpfl. war zunächst in § 8 Nr. 1 KStG 1920 geregelt. Es galt aufgrund des klarstellenden Verweises auf § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1920 v. 29.3.1920 ausdrücklich auch für die dort bezeichneten Aufwendungen, zu denen insbes. die auf besonderem privatrechtlichen, öffentlich-rechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtungsgründe beruhenden Renten und dauernden Lasten gehörten.

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208): Das Abzugsverbot wurde inhaltlich unverändert in § 17 Nr. 2 KStG 1925 übernommen (Reichstag, III. Wahlperiode 1924/1925, Drucks. Nr. 796, 10, 17). Dabei wurde der Verweis auf § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG v. 10.8.1925, der diesselben Aufwendungen wie § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1920 v. 29.3.1920 erfasst, zur weiteren Klarstellung auf die dort bezeichneten Renten und dauernden Lasten beschränkt.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031): Das Abzugsverbot in § 12 Nr. 1 KStG 1934 entsprach inhaltlich den Vorgängerregelungen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 17). Daran änderte auch der Verzicht auf die Klarstellung in den Vorgängerregelungen nichts, wonach das Abzugsverbot auch für bestimmte Renten und dauernde Lasten galt.

**KStReformG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597): Das Abzugsverbot ist nunmehr in § 10 Nr. 1 Satz 1 KStG 1977 (eingeführt durch Art. 1 KStReformG v. 31.8.1976) geregelt. Nach § 10 Nr. 1 Satz 2 KStG 1977 bleibt § 9 Nr. 3 KStG 1977 (zur Anpassung der Verweises s. sogleich) unberührt (so bereits BFH v. 27.11.1963 – I 303/60, HFR 1964, 382; v. 3.12.1963 – 121/62 U, BStBl. III 1964, 81; anders noch RFH v. 29.11.1932, RStBl. 1933, 51; v. 11.4.1933, RStBl. 1933, 970).

**Bekanntmachung der Neufassung des KStG 1996 v. 22.2.1996** (BGBl. I 1996, 340): Nach verschiedenen Änderungen von § 9 (§ 9 Anm. 2, 4) wurde in

§ 10 Nr. 1 Satz 2 der Verweis auf § 9 Nr. 3 durch einen Verweis auf § 9 Abs. 1 Nr. 2 ersetzt.

## 2. Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2)

3

**KStG 1920 v. 30.3.1920** (RGBl. 1920, 393): § 8 Nr. 2 KStG 1920 enthielt ein Abzugsverbot für die vom KStpfl. entrichtete KSt.

**Gesetz zur Änderung des KStG v. 8.4.1922** (RGBl. I 1922, 351) und **Bekanntmachung des Textes des KStG v. 5.2.1922** (RGBl. I 1922, 472): Nach der Änderung von § 8 Nr. 2 KStG 1920 durch das Gesetz zur Änderung des KStG v. 8.4.1922 galt das Abzugsverbot nur noch für die „das betreffende Jahr zu entrichtende Körperschaftsteuer“.

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208): Das Abzugsverbot wurde später in § 17 Nr. 3 KStG 1925 auf vom KStpfl. entrichtete KSt und sonstige Personensteuern sowie Rücklagen hierfür erweitert. Die Beschränkung des Abzugsverbots auf die für das betreffende Jahr zu entrichtende Körperschaftsteuer war nicht mehr enthalten.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031): Nach § 12 Nr. 2 KStG 1934 waren Steuern vom Einkommen und die VSt nicht abziehbar.

**3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967** (BGBl. I 1967, 1334) und **Bekanntmachung der Neufassung des KStG v. 13.10.1969** (BGBl. I 1969, 1869): Das Abzugsverbot in § 12 Nr. 2 wurde aufgrund des 3. StÄndG 1967 auf die „Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch“ erstreckt (zu den zuletzt gültigen Regelungen über den sog. Eigenverbrauch s. § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG 1993 v. 27.4.1993, BGBl. I 1993, 565, 1160).

**KStReformG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597): Nach § 10 Nr. 2 KStG 1977 (eingeführt durch Art. 1 KStReformG v. 31.8.1976) waren Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die USt für den Eigenverbrauch nicht abziehbar. Durch Nennung der „sonstigen Personensteuern“ sollte das Abzugsverbot in Nr. 2 an die Regelung in § 12 Nr. 3 EStG angeglichen werden (BTDrucks. 7/5310, 12).

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093) und **Bekanntmachung der Neufassung des KStG** (BGBl. I 1991, 638): Das Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 wurde durch Art. 2 StReformG 1990 zur Klärung der Rechtslage und Bestätigung der bisherigen Besteuerungspraxis auf (stl.) Nebenleistungen erstreckt (BTDrucks. 11/2157, 173, mit Hinweis auf BFH v. 23.5.1984 – I R 204/80, BStBl. II 1984, 672; beachte aber BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116). Zur Abmilderung der durch die Einführung der sog. Vollverzinsung (§ 233a AO) bedingten Mehrbelastung wurden vom Abzugsverbot zunächst Nachforderungs- (§ 233a AO), Stundungs- (§ 234 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO) ausgenommen (BTDrucks. 11/2536, 60).

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402), **Bekanntmachung der Neufassung des KStG 1999 v. 22.4.1999** (BGBl. I 1999, 801) und **Bekanntmachung der Neufassung des KStG 2002 v. 15.10.2002** (BGBl. I 2002, 4144): Durch Art. 5 Nr. 3 StEntlG 1999/2000/2002 wurde das Abzugsverbot für die USt für den (durch Art. 7 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb StEntlG 1999/2000/2002 abgeschafften) Eigenverbrauch durch ein Abzugsverbot für die USt für solche Umsätze ersetzt, die Entnahmen oder vGA sind (BTDrucks. 14/443, 36; zu den ustl. Regelungen s. § 3 Abs. 1b Satz 1

Nr. 1 und Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG, die durch Art. 7 Nr. 3 Buchst. a und c StEntlG 1999/2000/2002 eingeführt wurden; s. auch Bekanntmachung der Neufassung des UStG v. 9.6.1999, BGBl. I 1999, 1270). Ferner wurde das Abzugsverbot auf die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen ausgedehnt, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG gilt. Zugleich wurde die für „systemwidrig“ (BTDrucks. 14/23, 174 f.; 14/265, 175 f.) erachtete Ausnahme für bestimmte (stl.) Nebenleistungen (Zinsen nach §§ 233a, 234, 237 AO) abgeschafft, da die Einführungsphase für die sog. Vollverzinsung vorbei und eine weitere Gewährung des Abzugs nicht erforderlich gewesen sei (BTDrucks. 14/23, 174 f.; 14/265, 175 f.) und dementsprechend auch der bisherige § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gestrichen wurde (BTDrucks. 14/23, 191; 14/265, 192; 14/443, 36).

#### 4 3. Geldstrafen, etc. (Nr. 3)

**Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984** (sog. Geldbußengesetz; BGBl. I 1984, 1006): Die Einfügung des Abzugsverbots für Geldstrafen, etc. in § 10 Nr. 3 durch das Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (sog. Geldbußengesetz) war die Reaktion des Gesetzgebers auf Beschlüsse des BFH, wonach – abweichend von der früheren Rspr. und Verwaltungspraxis – eine gegen eine GmbH verhängte Geldstrafe nach § 890 ZPO aF wegen Zuwiderhandlung gegen ein aufgrund des UWG angeordnetes Verbot sowie eine Geldbuße wegen Verstoßes gegen § 38 Abs. 2 GWB (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160) bzw. eine Geldbuße gegen eine öffentlich-rechtl. Sparkasse wegen Verstoßes gegen § 33 AWG (BFH v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166) als BA abziehbar sein sollten.

#### 5 4. Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4)

**KStG 1920 v. 30.3.1920** (RGBl. 1920, 393): § 6 Nr. 6 KStG 1920 bestimmte noch, dass „an Mitglieder [...] des Aufsichtsrats [...] gereichte Vergütungen“ nicht als stbares Einkommen (des KStpfl.) gelten und somit abziehbar waren.

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208): In § 17 Nr. 4 KStG 1925 war erstmalig ein Abzugsverbot für Vergütungen „von Erwerbsgesellschaften an die zur Überwachung ihrer Geschäftsführung verfassungsmäßig bestellten Personen“ enthalten, wobei der Reichsfinanzminister die unter das Abzugsverbot fallenden Leistungen bestimmen konnte. Hintergrund des Abzugsverbots war nicht eine möglicherweise fehlende betriebliche Veranlassung der Aufwendungen, sondern die Abschaffung der Stempelabgabe nach §§ 63 ff. iVm. Tarifnummer 9 Reichstempelgesetz v. 3.6.1906 (RGBl. 1906, 695) bzw. der ab 1922 von den Aufsichtsratsmitgliedern geschuldeten „Aufsichtsratssteuer“ nach §§ 63 ff. KVStG v. 8.4.1922 (RGBl. 1921, 335) iHv. von jeweils 20 % der Vergütungen. Durch das Abzugsverbot sollten Aufsichtsratsvergütungen auch nach Wegfall der Aufsichtsratssteuer (mittelbar auf Ebene der Gesellschaft durch Erhöhung ihres Gewinns wegen Versagung des Abzugs als BA) besteuert werden, was insbes. durch Einführung einer Mindestbemessungsgrundlage sichergestellt werden sollte, die auch in Verlustjahren eine (mittelbare) Besteuerung der entsprechenden Vergütungen ermöglichte (vgl. Reichstag, III. Wahlperiode 1924/1925, Drucks. Nr. 796, 10, 18).



**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGL. I 1934, 1031): Das Abzugsverbot wurde durch § 12 Nr. 3 KStG 1934 von „Erwerbsgesellschaften“ auf alle KStpfl. ausgedehnt. Die Mindestbemessungsgrundlage entfiel. Bis zur Einführung des Anrechnungssystems im Jahr 1977 sollte durch die Nichtabziehbarkeit auch die Umgehung der gewollten Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen mit KSt und ESt durch abziehbare Zahlungen an Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichtsrats anstelle von nichtabziehbaren Gewinnausschüttungen verhindert werden (BTDrucks. 7/5310, 8).

**KStReformG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597): Trotz Wegfalls dieser steuersystematischen Rechtfertigung des Abzugsverbots (Anm. 8; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]) nach Einführung des Anrechnungssystems im Jahr 1977 wurde es in § 10 Nr. 3 KStG 1977 (eingeführt durch Art. 1 KStReformG v. 31.8.1976; zur Anpassung der Nummerierung s. sogleich) zur Verhinderung „überhöhter Aufsichtsratsvergütungen“ und zum Ausgleich „aufkommensmindernder“ Gesetzesänderungen beibehalten (BTDrucks. 7/5310, 8; BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647), jedoch auf die Hälfte der Vergütungen beschränkt, nachdem zwischenzeitlich seine Abschaffung zur Beseitigung einer stl. Doppelbelastung erwogen worden war (BTDrucks. 7/1470, 344).

**Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984** (sog. Geldbußengesetz; BGBl. I 1984, 1006): Wegen Einfügung der jetzigen § 10 Nr. 3 durch das Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (sog. Geldbußengesetz) ist das hälftige Abzugsverbot für Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen nunmehr in § 10 Nr. 4 geregelt.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 10

#### 1. Bedeutung des § 10

##### a) Rechtliche Bedeutung

##### aa) Einkommens-/Einkünfteermittlungsvorschrift

6

§ 10 ist eine allgemeine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens von KStpfl., das nach § 7 Abs. 2 Ausgangsgröße bei der Ermittlung des zvE und nach § 8 Abs. 1 Satz 1 nach den Vorschriften des EStG und des KStG zu ermitteln ist (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 9; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 1 [6/2013]). Zu den insoweit maßgeblichen Vorschriften des KStG gehört neben § 10 auch § 9 (Anm. 1, 18; § 9 Anm. 1, 5). Die Abzugsverbote in § 10 betreffen Aufwendungen, die entweder Einkommensverwendung (Nr. 1; Anm. 7) oder BA bzw. WK (Nr. 2 bis 4; Anm. 8) sind. Im Falle von BA oder WK setzen sie bereits bei der Einkünfteermittlung an (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; ferner GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 1 [12/2012]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 2 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 10, 14; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 4 [6/2013]). Die Abzugsverbote in § 10 beziehen sich vor diesem Hintergrund auf die nach § 157 Abs. 2 AO grds. nicht selbstständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlagen (VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 2).

### 7 bb) Abzugsverbot bei Einkommensverwendung (Nr. 1)

Nach dem Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 dürfen Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken nicht abgezogen werden, da sie nicht der Einkünftezielung dienen, sondern eine Einkommensverwendung darstellen (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 1150; BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335; v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. 2005, 305; v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. 2014, 119; ferner BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335; v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75, jeweils zu § 12 Nr. 1 KStG 1968; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1, 2, 3 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 11 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 2, 12, 15; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 20 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 10 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 8a, 9, 9a, 14, 21 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 5; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2, 22, 24; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 31; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 11, 17, 83, 85; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 5, 31; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 18 [1/2006]). Ihm liegt wie bereits seiner Vorgängerregelung in § 8 Nr. 1 KStG 1920 (Anm. 2) der Gedanke zugrunde, dass Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des KStpfl. wie Aufwendungen natürlicher Personen für private Zwecke das Einkommen nicht mindern dürfen (BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75, unter Bezugnahme auf RTDrucks. 1976, 24 [wohl Nationalversammlung, Drucks. 1920, Nr. 1976, 24]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 2 [3/2015]; für natürliche Personen s. § 12 Nr. 1, 2 EStG). Das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 hat vor diesem Hintergrund nur deklaratorische Bedeutung, da es insoweit keine Rechtsgrundlage für den Abzug von Aufwendungen gibt (BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 8a, 14 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2, 24; offenlassend BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; evtl. wie hier OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 5, wonach „Willkürabgaben“ ohne Bezug zum Zweck der Körperschaft nichtabziehbar sein sollen). Zum Verhältnis des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 zum BA-/WK-Abzug s. Anm. 23.

### 8 cc) Abzugsverbot für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (Nr. 2 bis 4)

**Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug:** Die Abzugsverbote in Nr. 2 bis 4 betreffen Aufwendungen, die nach allgemeinen Grundsätzen überwiegend als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (zur Qualifikation solcher Aufwendungen als BA s. Anm. 23; allgemein zu BA s. § 4 EStG Anm. 700 ff.) oder als WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (ROSER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 57; wohl auch R 29 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; R 7.1 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015 [Entwurf]; zur Qualifikation solcher Aufwendungen als WK s. Anm. 23; allgemein zu WK s. § 9 EStG Anm. 60 ff.) zu qualifizieren und aus unterschiedlichen Gründen nichtabziehbar sind (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 2 [3/2015], wenn auch nur für Nr. 3 und 4, Rn. 16 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1, 3; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 8 [5/2010]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 16; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 85; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl.

2015, § 10 Rn. 3, wenn auch nur für Nr. 3 und 4; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 4, 85 [6/2013, 1/2006]). Vor diesem Hintergrund haben die Abzugsverbote überwiegend konstitutive Wirkung (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 3; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 46; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 11). Für ihre Anwendung kommt es jedoch auf die Qualifikation von Aufwendungen als BA bzw. WK ebenso wenig an (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 10 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 1; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 9, 84) wie auf deren handelsrechtl. Einordnung (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 1).

**Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2):** Zur Qualifikation von Steuern vom Einkommen, sonstigen Personensteuern, entsprechenden ausländ. Steuern, stl. Nebenleistungen, Ergänzungsabgaben und der USt als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 23.

Durch das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 wirkt sich die KSt nicht einkommensmindernd aus (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 40 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 4). Es entspricht damit einem allgemeinen und in vielen Steuergesetzen verwirklichten Grundsatz, wonach eine Steuer nicht ihre eigene Bemessungsgrundlage mindern darf (§ 12 Nr. 3 Halbs. 1 EStG; § 7 Satz 1 GewStG iVm. § 4 Abs. 5b EStG, ggf. iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG; § 10 Abs. 8 ErbStG; § 10 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 UStG; § 9 Abs. 3 GrEStG; so auch PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 4, 22, zumindest für die „gleichartigen Ertragsteuern“). Auch die anderen vom Abzugsverbot erfassten Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern sollen das Einkommen für Zwecke der KSt nicht mindern.

Die Nichtabziehbarkeit bestimmter Vorsteuerbeträge als BA bei der KSt soll verhindern, dass die Nichtabziehbarkeit als Vorsteuer bei der USt nach § 15 Abs. 1a UStG konterkariert wird (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 32 [12/2012]). Dagegen ist die USt auf eine vGA (Anm. 69) eine Einkommensverwendung, die bereits deshalb nicht abziehbar ist (REISS, DB 1990, 1936 [1936]; aA MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 36 [5/2010]; ferner s. Anm. 23). Dasselbe dürfte für die ebenfalls vom Abzugsverbot erfasste USt auf eine Entnahme (Anm. 68) gelten.

Die Erstreckung des Abzugsverbots auf (stl.) Nebenleistungen (Nr. 2 Halbs. 2; zum Begriff s. Anm. 72) ist trotz ihres engen Zusammenhangs mit den nicht-abziehbaren Steuern wegen der begrifflichen Unterscheidung von Steuern und stl. Nebenleistungen in § 1 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AO und wegen der auf Vorschriften der AO beschränkten Gleichbehandlung von Steuern und stl. Nebenleistungen nach § 1 Abs. 3 Satz 1 AO konstitutiv (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; noch aA BFH v. 30.6.1959 – I 52/59 U, BStBl. III 1959, 340; v. 23.5.1984 – I R 204/80, BStBl. II 1984, 672, zur Rechtslage vor Erstreckung des Abzugsverbots auf stl. Nebenleistungen).

Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 und 2 gilt nicht nur für Steuern und stl. Nebenleistungen als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1, sondern grds.

auch für Steuern und stl. Nebenleistungen als WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 mit KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 25a [5/2010]). Allerdings dürfte es bei solchen KStpfl. häufig bereits an einer Rechtsgrundlage für den Abzug von Steuern vom Einkommen als WK fehlen.

Durch das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 und 2 werden KStpfl. mit EStpfl. gleichgestellt, bei denen entsprechende Steuern und stl. Nebenleistungen eine Einkommensverwendung darstellen und mangels Rechtsgrundlage nach der (deshalb nur deklaratorischen; BFH v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; § 12 EStG Anm. 122) Regelung in § 12 Nr. 3 Halbs. 1 und 2 EStG nicht abgezogen werden dürfen (RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 46). Wegen ihres begrenzten Regelungszwecks soll für das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 und 2 eine „enge Auslegung“ geboten sein (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697).

**Geldstrafen, etc. (Nr. 3):** Zur Qualifikation von Geldstrafen und den anderen vom Abzugsverbot in Nr. 3 erfassten Aufwendungen als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 23.

Soweit Geldstrafen, etc. bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren sind, sind sie aufgrund des Abzugsverbots in Nr. 3 nicht abziehbar. Andernfalls wären Geldstrafen, etc. eine Einkommensverwendung, so dass das Abzugsverbot in Nr. 3 wohl nur deklaratorisch wäre (BTDrucks. 10/1189, 5 f.; 10/1314, 5 f.). Durch das Abzugsverbot in Nr. 3 soll zur Wahrung der Einheit der Rechtsordnung der Sanktionszweck der erfassten Maßnahmen nicht durch eine stl. Entlastung vereitelt oder abgemildert werden (BTDrucks. 10/1189, 5 f.; 10/1314, 5 f.; 10/1634, 7; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 5; ferner DANNINGER/LEIDEL/WOBST, KSzW 2013, 378 [386], zu § 12 Nr. 4 EStG).

**Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4):** Zur Qualifikation von Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (wie Vorstands- oder Geschäftsführergehälter) als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (oder ausnahmsweise WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) s. Anm. 23.

Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen könnten ohne das hälftige Abzugsverbot in Nr. 4 in voller Höhe als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (oder ausnahmsweise WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) abgezogen werden (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 10; v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; BMF v. 21.6.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:008, 2013/0599537, BStBl. I 2013, 769; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1, jeweils zu Aufsichtsratsvergütungen; BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 63 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 40; HEGER, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 [119 f.]; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [112]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 82 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 67 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 30; SCHULTE in

ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 63; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 100 [1/2006]; VOGEL, StuW 1977, 97 [113]; offenbar aA BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435, zu Vergütungen an ein Rechnungsprüfungsamt der Trägerkörperschaft eines Eigenbetriebs; ferner s. Anm. 40, 105). Bei entsprechender Ausweitung des (häufigen) Abzugsverbots, etwa auf Vorstands- oder Geschäftsführergehälter, würde es auch solche BA bzw. WK gelten (Anm. 9, 100).

Ohne steuersystematische Rechtfertigung (Anm. 5; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]) soll das häufige Abzugsverbot in Nr. 4 „überhöhte Aufsichtsratsvergütungen“ verhindern sowie „aufkommensmindernde“ Gesetzesänderungen ausgleichen (BTD Drucks. 7/5310, 8; BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 6; ferner s. Anm. 5, 9, 13, 90). Der Regelungsmechanismus setzt bei der Gewinnermittlung des KStpfl. an und stellt somit keine ESt auf Ebene der Empfänger der Zahlungen dar (BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392), sondern eine (mittelbare) Besteuerung auf Ebene des KStpfl. (Anm. 5), wobei auf Ebene des Empfängers nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein weiteres Mal besteuert werden kann (Anm. 41).

#### b) Rechtspolitischer Hintergrund und Kritik

9

**Rechtspolitische Akzeptanz:** Mit Ausnahme des Abzugsverbots für (stl.) Nebenleistungen in Gestalt von Zinsen in Nr. 2 Halbs. 2 und des häufigen Abzugsverbots für Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen in Nr. 4 werden die Abzugsverbote in § 10 aus rechtspolitischer Sicht überwiegend akzeptiert.

**Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2):** Das Abzugsverbot für Steuern und stl. Nebenleistungen in Nr. 2 wird wegen der Ungleichbehandlung von nach Nr. 2 Halbs. 2 nicht abziehbaren Nachzahlungszinsen und ähnlichen Zinsen einerseits und stpfl. Erstattungszinsen andererseits kritisiert (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 34a [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 106, jeweils mit dem Hinweis auf eine mögliche „Zinsarbitrage“; zur Rechtsgrundlage solcher Zinsen s. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO und zu ihrer Behandlung s. Anm. 45).

**Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4):** Das häufige Abzugsverbot für Vergütungen an Überwachungspersonen in Nr. 4 wird einhellig und zu Recht heftig kritisiert (CLEMM/CLEMM, BB 2001, 1873 [1974 ff.]; DRÜEN, KSzW 2013, 343 [345 ff.]; EHMCKE in DSTjG 20 [1997], 257 [273 ff.]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 65 f. [12/2012]; HAARMANN, DA 2012, 1; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 40; HEY, DSTrR 2009, Beihefter Heft 34, 109 [112 f.]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 80 [11/2014]; HÜTTEMANN in DSTjG 34 [2011], 291 [317]; KLUTH/STUHL DREIER in LIPPRESS/SEIBEL, § 10 Rn. 40 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 68 [5/2010]; MARX, StuB 2007, 136 [139 f.]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 30; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 15, 70; ROSE, GmbHR 1964, 31 [36 ff.]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 64 ff.; SCHULZE-OSTERLOH, FS Offerhaus, 1999, 375 [376 ff.]; SCHWAN, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, 2012, S. 135 ff.; THEISEN, DA 2012, 157, sowie in den im Folgenden zitierten Literaturbeiträgen). Das mit dem Abzugsverbot ua. verfolgte Ziel der Verhinderung „überhöhter“ Vergütungen (Anm. 5, 8, 13, 90) wird nicht zwingend erreicht, da eine strechtl.

(anders als eine deshalb vorzugswürdige gesellschaftsrechtl.) Regelung nur indirekt verhaltenssteuernd wirken kann (DRÜEN, KSzW 2013, 343 [350]; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 80 [11/2014]; VOGEL, StuW 1977, 97 [114]). Richtigerweise sollte das StRecht aus (steuer-)systematischen Gründen generell, insbes. aber im vorliegenden Zusammenhang, keine Lenkungsnormen enthalten (DRÜEN, KSzW 2013, 343 [352]; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; HÜTTEMANN in DStJG 34 [2011], 291 [317]; allgemein ISENSEE/P. KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 25; ferner zur steuersystematischen Kritik im vorliegenden Zusammenhang s. Anm. 5, 8). Darüber hinaus ist die Regelung nicht zielgenau, da nicht nur „überhöhte“, sondern sämtliche Vergütungen erfasst werden (HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 66). Ungeachtet dessen wird es als ungerecht angesehen, den Abzug der Vergütungen an Mitglieder eines Überwachungsgremiums zu versagen, wenn dessen Bildung (wie zB im Falle einer AG nach §§ 95 ff. AktG) gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. EHMCKE in DStJG 20 [1997], 257 [273 ff.]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 65 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 80 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 16; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 70), zumal die Anforderungen an die Qualifikation der Mitglieder von Überwachungsgremien (insbes. eines Aufsichtsrats) mittlerweile sehr hoch sind (DRÜEN, KSzW 2013, 343 [345 f.]; FLEISCHER, DB 2010, 601 [603]; HAARMANN, DA 2012, 1; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 69 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 70; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 67; so auch schon BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103). Demgegenüber erkennt die Rspr. das rechtspolitische Ziel des hälftigen Abzugsverbots (Anm. 5, 8, 13, 90) unter Hinweis auf die Zielkongruenz mit dem aktienrechtl. Erfordernis der Angemessenheit der Vergütung für Aufsichtsräte aus § 98 Abs. 1 Satz 1 AktG 1937 (jetzt: § 113 Abs. 1 Satz 3 AktG) als verfassungsrechtl. Rechtfertigung für den durch die Nichtabziehbarkeit begründeten Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip an (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392, zu § 12 Nr. 3 KStG 1934, der freilich noch wegen der Abschaffung der sog. Aufsichtsratssteuer geschaffen wurde [Anm. 5]; wohl auch BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; zur Frage der Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 13).

Für eine Ausdehnung des Abzugsverbots in Nr. 4 als Maßnahme zur „Regulierung von Managervergütungen“ auf Vergütungen an weitere Personen (wie etwa Vorstände, Geschäftsführer, etc.; dazu s. DRÜEN, KSzW 2013, 343 [343, 347]; FLEISCHER, DB 2010, 601 [603]; HEGER, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 [119 f.]; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; HÜTTEMANN in DStJG 34 [2011], 291 [317]; THÜSING, DB 2003, 1612 [1614]; ferner s. Anm. 8, 100) gelten die bestehenden Bedenken hinsichtlich der Steuersystematik und der „steuerpolitischen Klugheit“ des Abzugsverbots für Vergütungen an Überwachungspersonen entsprechend (DRÜEN, KSzW 2013, 343 [347, 352]).

## 2. Verfassungsmäßigkeit des § 10

## a) Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken des Steuerpflichtigen (Nr. 1) 10

Die Nichtabziehbarkeit von eine Einkommensverwendung darstellenden Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 begegnet keinen grundsätzlichen verfassungsrechtl. Bedenken, da eine Einkommensverwendung insbes. keine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bewirkt, die als verfassungsrechtlicher Maßstab für die Bemessung der KSt anerkannt ist (zur Bedeutung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für die KSt s. Einf. KStG Anm. 51; ferner s. Anm. 13).

## b) Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2) 11

**Steuern und Nebenleistungen (allgemein):** Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 und 2 für bestimmte Steuern und (stl.) Nebenleistungen ist nach richtiger Auffassung der Rspr. verfassungsgemäß (BVerfG v. 23.12.1969 – 1 BvR 57/69, StRK KStG § 12 Ziff. 2 R 7; BFH v. 21.11.1967 – I R 115/66, BStBl. II 1968, 189; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 14). Es dient der Gleichbehandlung iSd. Art. 3 Abs. 1 GG von KStpfl. und EStpfl., die entsprechende Aufwendungen wegen Zuordnung solcher Aufwendungen zur Privatsphäre nach der (deklaratorischen, s. Anm. 8) Regelung in § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehen dürfen (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697). Die rechtsformneutrale Besteuerung ist wegen der strukturellen Unterschiede zwischen KStpfl. und EStpfl. verfassungsrechtl. zwar nicht geboten (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697), gleichwohl aber legitimes Ziel, das mit der Einschränkung des objektiven Nettoprinzips (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477) durch die Nichtabziehbarkeit von bestimmten Steuern und stl. Nebenleistungen verfolgt werden darf (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerden eingelegt; Az. des BVerfG: 2 BvR 1407/12 [KSt], 2 BvR 1608/12 [GewSt; altes Az.: 1 BvR 1402/12]); ferner s. Einf. KStG Anm. 80; aA BRETE, DStZ 2009, 692 [695 f.]).

**Besonderheiten bei Zinsen:** Der Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip durch die Nichtabziehbarkeit von Zinsen, die vom KStpfl. an den Fiskus gezahlt werden (Nachforderungs- [§ 233a Abs. 1 Satz 1 AO], Stundungs- [§ 234 Abs. 1 Satz 1 AO], Hinterziehungs- [§ 235 Abs. 1 Satz 1 AO] und Aussetzungszinsen [§ 237 Abs. 1 Satz 1 AO]), lässt sich unabhängig von gleichheitsrechtl. Überlegungen in Bezug auf die Rechtsform damit rechtfertigen, dass diese Zinsen im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen in typisierter Form die Folgen der unterschiedlichen Formen der Steuererhebung in Gestalt von Zinsnachteilen für den Fiskus bzw. Zinsvorteilen für den KStpfl. beseitigen sollen (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 264; v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430, zu § 12 Nr. 3 EStG; nur auf den Zinsvorteil des Stpfl. abstellend BFH v. 21.10.2009 – I R 112/08, BFH/NV 2010, 606; ferner THIEMANN, FR 2012, 673 [680 f.]). Für Hinterziehungszinsen ergibt sich eine sachliche Rechtfertigung auch aus dem Sanktionszweck solcher Zinsen (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477).

Ungeachtet dessen verstößt die Nichtabziehbarkeit von gezahlten Zinsen auch nicht deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil erhaltene Zinsen (Erstattungs- [§ 233a Abs. 1 Satz 1 AO] und Prozesszinsen [§ 236 Abs. 1 Satz 1 AO]) das Einkommen erhöhen (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerden eingelegt; Az. des BVerfG: 2 BvR 1407/12 [KSt], 2 BvR 1608/12 [GewSt; altes Az.: 1 BvR 1402/12]); v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830; § 20 EStG Anm. 308; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 42a [5/2010]; BALLIET, DStZ 2012, 436 [438]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 14; THIEMANN, FR 2012, 673 [676, 680]; aA BRETE, DStZ 2009, 692 [696 ff.]; offenlassend SEER/KLEMKKE, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, 2013, 87 ff.; zur Besteuerung von Erstattungs- und Prozesszinsen s. Anm. 45). Bei vom KStpfl. erhaltenen Zinsen einerseits und von ihm gezahlten Zinsen andererseits handelt es sich um unterschiedliche Sachverhalte, da Erstere den vorübergehenden Entzug von Kapital ausgleichen (Anm. 45) und wie Zinsen auf ausgereichtes Kapital besteuert werden sollen, während die Nichtabziehbarkeit von Letzteren nach Nr. 2 Halbs. 2 der Gleichbehandlung mit EStpfl. dient, die solche Zinsen (einschließlich der Zinsen auf Fremdkapital zur Finanzierung einer Steuerschuld) wegen ihrer Zuordnung zur Privatsphäre nicht abziehen dürfen (Anm. 8). Wegen dieser strukturellen Unterschiede lässt sich auch aus dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Folgerichtigkeitsgebot kein Prinzip der symmetrischen (äquivalenten) Behandlung ableiten (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830). Dagegen vermag im vorliegenden Zusammenhang die Aussage des BFH nicht zu überzeugen, dass es keinen allgemeinen Grundsatz gäbe, wonach Rückzahlungen deshalb nicht zu stpfl. Einnahmen führen dürften, weil die zugrunde liegenden (zu erstattenden) Zahlungen vom BA-/WK-Abzug ausgeschlossen waren (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, unter Verweis auf BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; ferner BFH v. 18.2.1975 – VIII R 104/70, BStBl. II 1975, 568, zu § 12 Nr. 3 EStG). Bei den in Rede stehenden Zinsen an den KStpfl. handelt es sich gerade nicht um Rückzahlungen (Anm. 45).

Die Besteuerung von erhaltenen Zinsen bei KStpfl. dient trotz der Änderung der Rspr. zu § 12 Nr. 3 EStG (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917; s. ferner Anm. 45) jedenfalls seit Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG (wieder) der Gleichbehandlung mit EStpfl., wobei die Erfassung von Erstattungsziinsen als solche wegen der Erhöhung der Leistungsfähigkeit unproblematisch ist (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 14). Die Nichtabziehbarkeit von gezahlten Zinsen ändert daran aus den og. Gründen nichts (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 14). Die rückwirkende Anwendung der Regelung nach § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG idF des JStG 2010 auf alle Fälle, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, begegnet nach Auffassung der Rspr. keinen verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830; v. 10.4.2014 – III R 20/13, BFH/NV 2014, 1295; ferner s. OFD Rheinland v. 2.12.2010, StEd. 2011, 93; Münster v. 3.12.2010, DStR 2011, 222; § 20 Anm. 308; zur Problematik ferner DRÜEN, Ubg 2014, 683 [687]).

**Schadensersatzleistungen:** Nach Ansicht der Rspr. verletzt die unterschiedliche Behandlung von KStpfl. mit und ohne außerbetriebliche Sphäre im Hinblick



auf Schadensersatzleistungen (Anm. 46) nicht den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220). Diese Ansicht ist im Hinblick auf die konzeptionelle Unterscheidung von KStpfl. mit und ohne außerbetriebliche Sphäre (Anm. 19; Einf. KStG Anm. 80; § 2 Anm. 70; § 8 Anm. 39, 41 ff.; § 9 Anm. 36; § 2 EStG Anm. 357; § 4 EStG Anm. 87) und die daraus folgende Unvergleichbarkeit der Sachverhalte konsequent.

**c) Geldstrafen, etc. (Nr. 3)**

12

Ein möglicher Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip durch die Nichtabziehbarkeit von Geldstrafen, etc. muss sachlich gerechtfertigt sein (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228, BStBl. II 1990, 483, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG), was im Hinblick auf das Abzugsverbot in Nr. 3 wegen der intendierten Vermeidung der Vereitelung bzw. Abmilderung der Sanktionswirkung (Anm. 8) gegeben ist (zur Rückwirkungsproblematik s. Anm. 16).

**d) Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4)**

13

Das hälftige Abzugsverbot für Vergütungen an Überwachungspersonen in Nr. 4 dürfte trotz des Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip (DRÜEN, KSzW 2013, 343 [345, 349]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 67) noch verfassungskonform sein (so auch GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 66 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 40; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 15; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 92; krit. DRÜEN, KSzW 2013, 343 [345, 349]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 64; SCHULZE-OSTERLOH, FS Offerhaus, 1999, 375 [376 ff.]; SCHWAN, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, 2012, S. 135 ff.). Zwar gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip (und damit das objektive Nettoprinzip) nach der Rspr. auch im Bereich der KSt (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; BFH v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter C.III.1.a; v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512; v. 18.12.2013 – I B 85/13, BFH/NV 2014, 970 – Tz. 18; v. 16.4.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; s. ferner Einf. KStG Anm. 51; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 51). Es darf wegen des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Folgerichtigkeitsgebots nur bei Vorliegen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grunds durchbrochen werden (s. vorstehende Nachweise; ferner vgl. DRÜEN, KSzW 2013, 343 [345, 349, 352], speziell zu Nr. 4). Jedoch haben das BVerfG und der BFH die sachliche Rechtfertigung des unbegrenzten Abzugsverbots in § 12 Nr. 3 KStG 1934/61 unter Hinweis auf die Zielkongruenz mit dem aktienrechtl. Erfordernis der Angemessenheit der Vergütung für Aufsichtsräte in § 98 Abs. 1 Satz 1 AktG 1937 (jetzt: § 113 Abs. 1 Satz 3 AktG) und damit auf die gesellschaftspolitische Zielsetzung des Abzugsverbots (Anm. 5, 8, 9, 90) bejaht, zumal bei der Bestimmung der grundlegenden Belastungsentscheidung die ohnehin bestehenden Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip zu berücksichtigen sind (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; krit. LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht. Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, 1993, S. 320). Wegen der strukturellen Unterschiede sollen KStpfl. und EStpfl. auch nicht ungleich behandelt werden (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; ferner BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392). Ferner soll durch die Nichtabziehbarkeit

der Aufwendungen nicht unter Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot auf die Gesellschafter durchgriffen werden, da das Abzugsverbot auf Ebene des KStpfl. anzuwenden ist und nicht die ESt auf Ebene der Empfänger betrifft, die nicht zwingend Gesellschafter sein müssen (BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; s. ferner Anm. 5).

Die Einschätzung zur Verfassungsmäßigkeit des unbegrenzten Abzugsverbots dürfte auch für das hälftige Abzugsverbot in § 10 Nr. 4 KStG 1977 gelten (BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647), auch wenn das BVerfG – soweit ersichtlich – dies noch nicht entschieden hat und sich die gesellschaftsrechtl. Vorgaben, insbes. hinsichtlich der Anforderungen an die Qualifikation der Mitglieder des Aufsichtsrats, gewandelt haben (deshalb krit. DRÜEN, KSzW 2013, 343 [345 f., 349 f.]). Diese Vermutung ist begründet, da sich diese rechtl. Änderungen nicht auf die vorstehend skizzierten Erwägungen des BVerfG zum unbegrenzten Abzugsverbot auswirken. Unschädlich dürfte sein, dass das mit dem Abzugsverbot verfolgte Ziel wegen Fehlens eines verbindlichen unmittelbar verhaltensbezogenen Normbefehls nicht zwingend erreicht wird, da der Gesetzgeber im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative (BVerfG v. 29.7.1959 – 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89; v. 9.1.2014 – 1 BvR 2344/11, AG 2014, 279) davon ausgehen darf, dass mit dem Abzugsverbot die Erreichung des von ihm verfolgten Ziels zumindest gefördert wird (so wohl BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; krit. DRÜEN, KSzW 2013, 343 [350]; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]). Es liegt im Wesen des StRechts als Instrument der Verhaltenslenkung, dass sich der Stpfl. das „inkriminierte“ Verhalten durch Zahlung der Steuer anstelle eines Freiheitsverzichts erkaufen kann und deshalb keine vollständige Zielerreichung eintritt (ISENSEE/P. KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 46; SCHÖN in SCHÖN, Tax and Corporate Governance, 2008, 31 [59]; allgemein zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit von Lenkungsnormen im StRecht Einf. EStG Anm. 311–321). Auch bei der Frage der Erforderlichkeit darf der Gesetzgeber im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative eine strechtl. Regelung wählen, auch wenn insoweit eine (insbes. auch rechtspolitisch vorzugswürdige; Anm. 9) gesellschaftsrechtl. Regelung als möglicherweise milderes Mittel in Betracht käme (eine solche präferierend DRÜEN, KSzW 2013, 343 [350]). Auch der Einwand, wonach bestimmte KStpfl. aufgrund gesetzlicher Vorgaben ein Überwachungsgremium haben müssen, steht der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots nicht entgegen, da der Gesetzgeber gleichwohl auf eine „angemessene Höhe“ der Vergütungen hinwirken darf (BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392). Unerheblich ist, dass neben den genannten Zielen auch Fiskalzwecke verfolgt werden (Anm. 5, 8, 9, 90), die allein keine Ungleichbehandlung rechtfertigen können (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl. II 2011, 318; v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126).

## IV. Geltungsbereich des § 10

### 14 1. Sachlicher Geltungsbereich

Die Vorschrift gilt sachlich unmittelbar für die Ermittlung des für die KSt relevanten Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1. Eine Ausnahme besteht insoweit je-

doch für die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (sog. Tonnagebesteuerung; BMF v. 24.3.2000 – IV C 6 - S 1900-22/00, BStBl. I 2000, 453 – Tz. 1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 10 [11/2014]) und die pauschale Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG bei öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 10 [11/2014]). Zur Bedeutung der Abzugsverbote in § 10 bei einer vereinfachten Bestimmung des Gewinns iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nach § 4 Abs. 1 EStG s. BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706-a/13/10001, BStBl. I 2015, 111 – Tz. 26; SCHIFFERS, DSStZ 2015, 144 (147); STRAHL, NWB 2015, 827 (829 f.); allgemein zur Ermittlung des Gewinns iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG s. § 20 EStG Anm. 360, 363. Wegen der Bezugnahme auf den nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnden Gewinn in § 7 Satz 1 GewStG gilt die Vorschrift mittelbar auch für die Bestimmung des Gewerbeertrags im Rahmen der GewSt (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 13; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 63, zu Nr. 4). Ferner ist die Vorschrift bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AStG zu beachten (BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502). Zur fortbestehenden Bedeutung bzw. Vorbildfunktion der Abzugsverbote in § 10 nach Einführung einer gemeinsamen Körperschaft- bzw. Unternehmensteuerbemessungsgrundlage (GKB/GUB) und zu einem inhaltlichen Vergleich der möglichen mit den bestehenden Regelungen s. OESTREICHER/SCHEFFLER/SPENGLER/FINKE/HECKEMEYER/KIMPEL/KÖSTLER/VORNDAMME, StuW 2014, 326 (331).

## 2. Persönlicher Geltungsbereich

15

**Anwendung auf alle Körperschaftsteuerpflichtigen als Grundsatz:** Die Vorschrift gilt grds. für alle KStpfl. (Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen; vgl. BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 9; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 9 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 2 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 10, 69 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 1; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 7; RAMER in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 18; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 14, 18, 81; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 3, 19, 102 [6/2013, 1/2006, 12/2003]), nicht dagegen für EStpfl. bzw. PersGes. als solche. Mangels entsprechender Einschränkung ist es unerheblich, ob die KStpfl. nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt oder nach § 2 beschränkt kstpfl. sind (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 9, 15; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 1; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 7; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 14, 81; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 104 [12/2003]). Bei beschränkt KStpfl. greifen die Abzugsverbote jedoch nur bei Aufwendungen, die im Inland der Besteuerung unterliegen, etwa bei Zuordnung zu einer inländ. BS (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 81 [11/2014], zu Nr. 4). Dasselbe gilt aber auch bei unbeschränkt Stpfl., was bei Zuordnung der Aufwendungen zu einer ausländ. BS ausgeschlossen sein kann. Die Tätigkeit oder Branchenzugehörigkeit des KStpfl. ist für die Anwendung der Abzugsverbote unerheblich, entscheidend ist vielmehr seine Rechtsform (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 81).

**Begrenzte praktische Bedeutung einzelner Abzugsverbote:** Ungachtet dessen können einzelne Abzugsverbote ihrem Wesen nach nur bei bestimmten KStpfl. von praktischer Bedeutung sein.

► *Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken (Nr. 1):* Die praktische Bedeutung des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 ist begrenzt, da es wegen des Vorrangs des BA-Abzugs auf Basis der Rspr. grds. nicht bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre wie insbes. KapGes. greift, bei denen alle Aufwendungen BA sind (Anm. 23). Vor diesem Hintergrund ist das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 vor allem auf Vereine, Stiftungen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 3 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 9, 15; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 22 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 10 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 10 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 7, 24; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 14, 18; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 31; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 19 [1/2006]; zu nichtrechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 s. BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637) und andere Zweckvermögen anwendbar, die durch die Verfassung vorgeschriebene Zwecke verfolgen (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12 [12/2012]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 19 [1/2006]). Anders als KapGes. können solche KStpfl. häufiger eine außerbetriebliche Sphäre haben, etwa gemeinnützige eingetragene Vereine mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb iSd. § 14 Satz 1 AO oder Stiftungen (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2003, 305 [Nichtanwendungserlass: BMF v. 24.3.2005 – IV C 4 - S 0171-32/05, BStBl. I 2005, 608]; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 24). Hat ein solcher KStpfl. auch einen betrieblichen Bereich, gilt das Abzugsverbot nur für die dem außerbetrieblichen (häufig ideellen) Bereich zuzuordnenden Aufwendungen (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357).

► *Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4):* Das Abzugsverbot in Nr. 4 hat nur für KStpfl. mit zur Überwachung der Geschäftsführung beauftragten Personen (Anm. 93–95) praktische Bedeutung (BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 64 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 41; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 81 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 70 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 69; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 68; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 161; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 102 [12/2003]). Anders als bei § 17 Nr. 4 KStG 1925, der eine Beschränkung auf „Erwerbsgesellschaften“ vorsah (Anm. 5), gibt es in Nr. 4 darüber hinaus keine weitere Beschränkung in Bezug auf die in den persönlichen Geltungsbereich fallenden KStpfl.

**3. Zeitlicher Geltungsbereich**

16

**Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken (Nr. 1):** Nr. 1 gilt in seiner jetzigen Fassung ab dem VZ 1977 (§ 54 Abs. 1 KStG 1977).

**Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2):** Nr. 2 gilt in seiner jetzigen, alle (stl.) Nebenleistungen erfassenden Fassung ab dem VZ 1999 (§ 54 Abs. 1 KStG 1999).

**Geldstrafen, etc. (Nr. 3):** Nr. 3 wurde rückwirkend auch für VZ vor 1984 eingeführt, soweit die StBescheide nicht bestandskräftig waren oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen (§ 54 Abs. 6 KStG idF des Gesetzes zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984; zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung s. BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228, BStBl. II 1990, 483; BFH v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518; v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845; v. 21.5.1987 – VIII R 1/85, BFH/NV 1987, 636; v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 7; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 60 [5/2010]; ferner s. § 4 EStG Anm. 1707, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 bzw. § 12 Nr. 4 EStG).

**Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4):** Nr. 4 (zunächst Nr. 3; Anm. 5) gilt in seiner jetzigen Fassung ab dem VZ 1977 (§ 54 Abs. 1 KStG 1977).

**4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen**

17

Die Vorschrift gilt auch für Aufwendungen von beschränkt KStpfl. (Anm. 15, 28, 61) und im Falle der Zahlung an beschränkt EStpfl./KStpfl. (Anm. 36, 41, 61, 91).

**V. Verhältnis zu anderen Vorschriften****1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG****a) Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Satz 1, § 8a Abs. 1 Satz 1**

18

Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 bestimmt sich ua. nach dem KStG und damit auch nach § 10, was als Einkommen gilt und wie es bestimmt wird (Anm. 1, 6). Die Vorschriften stehen deshalb nicht in Konkurrenz, vielmehr wird § 8 Abs. 1 Satz 1 durch § 10 ergänzt (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 11 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPRESS/SEIBEL, § 10 Rn. 1 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 8; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 9, 15, 82; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 1, 3, 21; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 10 [1/2006]). Darüber hinaus ermöglicht die Vorschrift die Anwendung von Abzugsverboten aus dem EStG (Anm. 26, 27, 28). Über § 8a Abs. 1 Satz 1 gilt die Regelung in § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG über die sog. Zinsschranke, die die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 betrifft, in modifizierter Form auch für KStpfl. (Anm. 28).

19 **b) Verhältnis zu § 8 Abs. 2**

Nach § 8 Abs. 2 sind bei bestimmten unbeschränkt KStpfl. (insbes. bei KapGes.) alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Diese haben folglich keine außerbetriebliche Sphäre (Anm. 11; Einf. KStG Anm. 80; § 2 Anm. 70; § 8 Anm. 39, 41 ff.; § 9 Anm. 36; § 2 EStG Anm. 357; § 4 EStG Anm. 87), was sich auf die Einbeziehung von Einkünften in die Bemessungsgrundlage als Voraussetzung für eine Bedeutung der Abzugsverbote (Anm. 22, 23), aber auch auf die Anwendbarkeit des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 (Anm. 20, 23, 52, 55) auswirken kann. Demgegenüber können KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre (insbes. wegen Nichtanwendbarkeit von § 8 Abs. 2) grds. alle Einkunftsarten erzielen, soweit sie nicht ihrem Wesen nach nur von natürlichen Personen verwirklicht werden können (BIANCHINI-HARTMANN/RICHTER, FS Pöllath, 2008, 337 [349]; BLUMERS, DStR 2012, 1 [5]).

20 **c) Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2**

**Körperschaftsteuerpflichtige ohne Gesellschafter, etc.:** Die Frage des Verhältnisses zu § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 stellt sich von vornherein nicht, wenn KStpfl. ihr Einkommen nicht iSd. § 8 Abs. 3 verteilen können, weil sie weder über Gesellschafter noch Mitglieder verfügen und auch keine anderen Steuersubjekte zu den KStpfl. in einem gesellschafter- oder mitgliedschaftsähnlichem Verhältnis stehen (BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 3 [3/2015]). In diesem Fall kann nur § 10 angewendet werden.

**Zusammentreffen von (verdeckten) Gewinnausschüttungen und Einkommensverwendung:** Soweit die nach § 10 nicht abziehbaren Aufwendungen eine Einkommensverwendung darstellen (insbes. Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1; Anm. 7) und zugleich die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 erfüllt sind, wird § 10 von jenem als spezielle Regelung für Körperschaften mit Gesellschaftern, Mitgliedern, etc. verdrängt; § 10 ist somit keine besondere und deshalb vorrangige Ausformung des § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1, 3 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 8 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 3; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 24, 29; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 21, 31; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 19 [1/2006]; aA SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 17, 83). Dies ist vor dem Hintergrund des an anderer Stelle (Anm. 23) vertretenen Vorrangs des BA-/WK-Abzugs konsequent, so dass für entsprechende Aufwendungen lediglich eine Ausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2, insbes. eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2, nicht aber ein Abzugsverbot nach § 10 in Betracht kommt.

**Zusammentreffen von (verdeckten) Gewinnausschüttungen und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten:** Ansonsten kommt es für die Bestimmung des Verhältnisses von § 10 zu § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 wegen der systematischen Unterschiede darauf an, ob die maßgeblichen Aufwendungen (rein) betrieblich (dann § 10) oder durch das Gesellschaftsverhältnis (dann § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2) (mit-)veranlasst sind (BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376; ferner BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 49; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 83; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 11 [1/2006]; allgemein GOSCH in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 185; eventuell aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 11 [11/2014]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 3, 12, wonach die Vorschriften in § 10 die allgemeinen Vorschriften in § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 nicht aus-

schließen sollen; ferner s. Anm. 91, 104, in Bezug auf Vergütungen an Überwachungspersonen iSd. § 10 Nr. 4). Das veranlassende Moment ist im Wege einer wertenden Beurteilung aller in Betracht kommender Umstände zu bestimmen (BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376); ggf. sind die Aufwendungen aufzuteilen und die Rechtsfolgen nach dem jeweils anwendbaren Recht zu ziehen. Im Falle einer (Mit-)Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sollen nach der (älteren) Rspr. die Vorschriften in § 8 Abs. 3 Satz 1 vorrangig sein (BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376; v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479; ebenso PEZZER, *StuW* 1996, 76 [77]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 44 [„Liebhaberei“]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 134 [12/2008]). Fraglich ist allerdings, ob diese nach hier vertretener Auffassung zutreffende Rspr. noch aktuell ist, da nach der (neueren) Rspr. zu den Abzugsverboten in § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 grds. kein Vor-/Nachrangverhältnis der Abzugsverbote zu den Vorschriften in § 8 Abs. 3 Satz 2 bestehen und die maßgeblichen Vorschriften grds. nebeneinander anwendbar sein sollen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190; ferner s. PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10). Allerdings sollen die Vorschriften nicht kumulativ angewendet werden mit der Folge, dass „sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen wurde“ (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190). Richtigerweise müsste man das „wenn“ als „so weit“ lesen (vgl. GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 8 [12/2012]; wohl auch HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 49). Der Rechtsanwender soll wählen können, welche Vorschriften er vorrangig prüft, solange die Rechtsfolgen nicht voneinander abweichen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 11 [11/2014]; ferner HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 49; zu Recht krit. GOSCH in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 185: „Meistbegünstigung zugunsten des Fiskus“; PEZZER, *StuW* 1996, 76 [77]). Sind die Rechtsfolgen ungleich, soll die weitergehende Rechtsfolge (also die mit der größeren Einkommenserhöhung) maßgeblich sein (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 8 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 11 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10). Ungeachtet dieser Abgrenzungsfrage sind bei Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 in jedem Fall sämtliche Rechtsfolgen einer vGA (§ 8 Anm. 200 ff.) anzuwenden (so BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG).

#### d) Verhältnis zu § 9

§§ 9 und 10 unterscheiden sich vorrangig durch ihre Überschriften (§ 9: „Abziehbare Aufwendungen“; § 10: „Nichtabziehbare Aufwendungen“), nicht aber durch ihren materiell-recht. Gehalt (§ 9 Anm. 1). Beide Normen ergänzen sich gegenseitig (§ 9 Anm. 1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10) und gehören systematisch zusammen (§ 9 Anm. 1; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 9, 84; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 1). Die historisch zu erklärende Trennung in zwei Vorschriften ist sachlich nicht gerechtfertigt, da § 10 auch Regelungen zur Abziehbarkeit von Aufwendungen (zB in Nr. 1 Satz 2 hinsichtlich des Spendenabzugs, s. Anm. 56, und in Nr. 4 hinsichtlich der anderen Hälfte der Vergütungen, s. Anm. 8, 105) und umgekehrt § 9 auch Regelungen über die Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen (zB in Abs. 1 Nr. 2 hinsichtlich des Höchstbetrags beim Spendenabzug) enthält (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 10 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]).

21

Die Abgrenzung der beiden Vorschriften bereitet regelmäßig keine Probleme. § 9 Abs. 1 Nr. 1 und § 10 Nr. 4 überschneiden sich nicht, da pHG von KGaA oder vergleichbaren KapGes. nicht zur Überwachung beauftragte Personen iSd. § 10 Nr. 4 sein können (Anm. 93, 102; § 9 Anm. 13). Damit gilt das hälftige Abzugsverbot in § 10 Nr. 4 nicht für den nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abziehbaren Teil des Gewinns, der an pHG auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird. Nach § 10 Nr. 1 Satz 2 bleibt § 9 Abs. 1 Nr. 2 (Zuwendungsabzug) unberührt (Anm. 56; § 9 Anm. 16). Letztere Vorschrift hat somit Vorrang (Anm. 56; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10).

## 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

### 22 a) Verhältnis zu § 2 Abs. 1 EStG

Liegen die Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG für die Annahme von stpfl. Einkünften (insbes. die Einkünfteerzielungsabsicht) nicht vor, haben die Abzugsverbote in § 10 keine Bedeutung, weil entsprechende Aufwendungen ohnehin nicht abziehbar sind (BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 22, zu Nr. 1 Satz 1; ferner s. Anm. 40; zur Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei s. Einf. EStG Anm. 632; § 2 EStG Anm. 345 ff.), sofern die Abzugsverbote nicht ohnehin nur deklaratorisch sind (Anm. 7, 8, 23). Bei KapGes. als KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre sind die Voraussetzungen für die Einkünfteerzielung regelmäßig erfüllt (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]).

### 23 b) Verhältnis zu § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2, § 4 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG

**Abzugsverbot bei Einkommensverwendung (Nr. 1):** Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 sind an sich Einkommensverwendung und regelmäßig keine BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (Anm. 7). Ggf. können solche Aufwendungen aber zugleich auch als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren sein.

► *Vorrang des Abzugs von Betriebsausgaben- bzw. Werbungskosten:* Sind die Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 zugleich auch als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren, ist nach richtiger Auffassung der Rspr. der Abzug dieser Aufwendungen als BA bzw. WK vorrangig gegenüber dem Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 (BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335; v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. 2014, 119; wohl auch BFH v. 22.4.2009 – I R 15/07, BStBl. II 2011, 475; wie hier BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 3, 4, 8 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12, 16, 20 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 16, 20; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 20 [11/2014], unklar aber Rn. 21; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 14, 20, 21, 22 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 6; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2, 3, 22, 23, 28, 33, 34, 36; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 29; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 20, 85, krit. aber Rn. 28; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl.



2015, § 10 Rn. 5, 32; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 23, 24, 30 [1/2006]; ferner s. Anm. 16, 20, 52; dies entspricht auch dem Rechtsgedanken in § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG). Nach Auffassung der FinVerw. soll ein BA-Abzug jedoch ausscheiden, wenn die Aufwendungen auch bei der Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken einer gemeinnützigen Körperschaft entstehen (BMF v. 24.3.2005 – IV C 4 - S 0171-32/05, BStBl. I 2005, 608 [Nichtanwendungserlass zu BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305], dort auch zur Bedeutung von § 55 AO; ferner OFD Nürnberg v. 9.11.1983 – S 7300-264/St 43, UR 1984, 94). Für die Prüfung der Voraussetzungen von BA bzw. WK gelten auch im vorliegenden Zusammenhang die allgemeinen materiell-rechtl. Grundsätze (RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 40; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 30 [1/2006]), wobei der KStpfl. die Feststellungslast trägt (VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 30 [1/2006]). Auch die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen und damit nach der primären Veranlassung der Aufwendungen (allgemein dazu BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103; ferner GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 16, 20 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 22, 23 [5/2010]). Sind Aufwendungen nur teilweise durch die Einkünftezielung veranlasst, sind sie (ggf. durch Schätzung) aufzuteilen bzw. entsprechend einem eindeutigen Schwerpunkt dem einen oder dem anderen Bereich zuzuordnen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 8, 9 [3/2015]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 25, 85). Mangels Anwendbarkeit des § 12 Nr. 1, 2 EStG auf KStpfl. (Anm. 25) kann ein diesen Regelungen (zumindest früher) entnommenes Aufteilungsverbot (§ 12 EStG Anm. 60 ff.) der hier geforderten Aufteilung von vornherein nicht entgegenstehen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 9 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 22 [5/2010]). Trotz des Vorrangs des BA-/WK-Abzugs kann nach den Grundsätzen über die vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 eine (zu korrigierende) Einkommensverwendung gegeben sein (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 22 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 23, 28; ferner s. Anm. 20). Vom hier befürworteten Vorrang des BA-/WK-Abzugs ist die Verwendung des Ergebnisses (zB des Gewinns) einer zu Einkünften führenden Tätigkeit zu unterscheiden, die zu Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 führen kann (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 22; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 42).

► *Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei Körperschaftsteuerpflichtigen ohne außerbetriebliche Sphäre:* Wegen des Vorrangs des BA-/WK-Abzugs greift das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 auf Basis der Rspr. grds. nicht bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre wie insbes. KapGes., bei denen alle Aufwendungen BA sind (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. 2014, 119; v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; v. 16.4.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 3 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 23; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 29, 40; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 28; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 32, beachte aber Rn. 31; zur außerbetrieblichen Sphäre s. Anm. 19; zum Verhältnis von § 10 Nr. 1 Satz 1 zu § 8 Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 20). Dies gilt insbes. für als BA zu qualifizierende Leistungen von Unterstützungskassen in der Rechtsform von KapGes., die zB die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 nicht erfüllen oder die infolge einer Überdotierung gem. § 5 Abs. 1

Nr. 3 Buchst. e iVm. § 6 Abs. 5 partiell stpfl. sind (BFH v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. 2014, 119; GRUSS, StBp. 1963, 102; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 20; HEISSMANN, BB 1964, 27; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 16 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 23, 25; aA OFD Koblenz v. 1.4.1998, KSt-Kartei BW § 6 KStG Nr. 1). Entsprechendes dürfte für Leistungen von Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen gelten (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 16 [5/2010]). Lediglich bei bestimmten KapGes. (etwa gemeinnützigen KapGes. mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb iSd. § 14 Satz 1 AO oder sonstigen sog. Non-Profit-KapGes.) kann das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 greifen (nämlich im ideellen Bereich; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 9, 12, 15 [12/2012]; ähnlich MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 16, 20, 21 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 23, 33; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 29; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 18). Hierher gehört insbes. auch die Verwendung des Ergebnisses einer zu Einkünften führenden Tätigkeit (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 22; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 42).

► *Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei Körperschaftsteuerpflichtigen mit außerbetrieblicher Sphäre:* Vor diesem Hintergrund ist das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 vor allem auf Vereine, Stiftungen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 3 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 9, 15; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 22 [11/2014]; KLUTH/STUHLDRIEIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 10 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 10 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 7, 24; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 31; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 19 [1/2006]; zu nichtrechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 s. BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637) und andere Zweckvermögen anwendbar, die durch die Verfassung vorgeschriebene Zwecke verfolgen (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12 [12/2012]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 19 [1/2006]; zu Unterstützungskassen in Gestalt einer entsprechenden Rechtsform PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 25). Anders als KapGes. können solche KStpfl. häufiger eine außerbetriebliche Sphäre haben, etwa gemeinnützige eingetragene Vereine mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb iSd. § 14 Satz 1 AO oder Stiftungen (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305 [Nichtanwendungserlass: BMF v. 24.3.2005 – IV C 4 - S 0171-32/05, BStBl. I 2005, 608]; v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 24). Für Aufwendungen solcher KStpfl. hat das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 regelmäßig nur deklaratorische Bedeutung, da es insoweit keine Rechtsgrundlage für den Abzug von Aufwendungen gibt (BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 8a, 14 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2, 24; offenlassend BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; evtl. auch OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 5, wonach „Willkürausgaben“ ohne Bezug zum Zweck der Körperschaft nicht-abziehbar sein sollen). Hat ein solcher KStpfl. auch einen betrieblichen Bereich, gilt das Abzugsverbot nur für die dem außerbetrieblichen (häufig ideellen) Bereich zuzuordnenden Aufwendungen (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; ferner s. Anm. 7, 8). Für dem betrieblichen Bereich zuzuordnende

Aufwendungen gilt der Vorrang des BA-/WK-Abzugs (Anm. 23), selbst wenn sie auch dem Stiftungszweck entsprechen (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 16). Dies betrifft zB auch Zahlungen an verdiente ArbN einer Unternehmensstiftung (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 16).

► *Kein Abzug bei reiner Einkommensverwendung:* Soweit Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 die Voraussetzungen von BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllen, stellt sich die Frage des Verhältnisses des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 zum BA-/WK-Abzug nicht. Sind auch die Voraussetzungen anderer Rechtsgrundlagen für den Abzug von Aufwendungen nicht erfüllt, dürfen die Aufwendungen nicht abgezogen werden (Anm. 7). Das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 ist in diesen Fällen rein deklaratorisch (Anm. 7). Deshalb sind über Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 hinaus auch andere Aufwendungen unabhängig vom Bestehen eines Abzugsverbots nicht abziehbar, die sich als Einkommensverwendung darstellen.

**Abzugsverbot für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (Nr. 2 bis 4):**

Die Vorschriften in § 4 Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 regeln die Voraussetzungen für die Annahme von BA bzw. WK, die im Rahmen der Einkünfteermittlung abgezogen werden dürfen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2, § 4 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1). Die Abzugsverbote in § 10 Nr. 2 bis 4 knüpfen daran an und schließen im Rahmen der Einkünfteermittlung (Anm. 1, 6) die Abziehbarkeit für bestimmte Aufwendungen aus, wenn diese als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren sind.

► *Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2):* Bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre stellen Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 dar (BFH v. 16.1.1951 – I 39/50 S, BStBl. III 1951, 37; v. 14.11.1968 – I R 11/16, BStBl. II 1969, 140; v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 23.5.1984 – I R 204/80, BStBl. II 1984, 672; v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; offenlassend BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; wie hier Einf. KStG Anm. 80; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1, 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 22 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 25 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 12; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 46; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 30, 47; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 71; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 32 [1/2006]), ebenso ausländ. Steuern (BFH v. 3.4.1962 – I 196/59 U, BStBl. III 1962, 254), stl. Nebenleistungen (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; dies noch offenlassend BFH v. 27.6.1985 – I B 23/85, BStBl. II 1985, 605; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 14) und Ergänzungsabgaben wie der SolZ (GREFE, BB 1995, 1446 [1447]). Auch die (vom KStpfl. auf Eingangsumsätze bezahlte) USt (Vorsteuer) ist grds. BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (Anm. 8, 24; § 9b EStG Anm. 3, 5, 11, 17, 18, 48; ferner MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 36 [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl.

2015, § 10 Rn. 96). Dagegen ist die USt auf eine vGA eine Einkommensverwendung, die bereits deshalb nicht abziehbar ist (Anm. 8).

Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 und 2 gilt grds. auch für Steuern als WK (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 25a [5/2010]) und BA bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre, wobei es bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre jedoch bereits an einer Rechtsgrundlage für den Abzug von Steuern vom Einkommen als WK fehlen dürfte (zur Qualifikation von USt als WK s. § 9b Anm. 3, 5, 11, 17, 18, 48). Das Abzugsverbot ist insoweit nur deklaratorisch.

► *Geldstrafen, etc. (Nr. 3)*: Geldstrafen und die anderen vom Abzugsverbot in Nr. 3 erfassten Aufwendungen könnten bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre (wie insbes. bei KapGes.; s. Anm. 4) als BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 qualifiziert werden (aA VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 60, aber Rn. 66 [1/2006]). Dagegen könnte man bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre die Annahme von BA bzw. WK ablehnen (so wohl BTDrucks. 10/1189, 5 f.; 10/1314, 5 f.; offengelassen von BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166, mwN zur BA ablehnenden älteren Rspr. in Bezug auf Geldstrafen für „kriminelle Straftaten“, jedoch BA bejahend bei – nicht von Nr. 3 erfassten – Geldbußen; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 51). In diesem Fall wären Geldstrafen, etc. eine Einkommensverwendung, die bereits deshalb nicht abziehbar wäre (Anm. 8).

► *Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4)*: Wegen der betrieblichen Veranlassung stellen Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (ebenso wie Vergütungen an Vorstände und Geschäftsführer) BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (oder ausnahmsweise WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) dar (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 10; BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; BMF v. 21.6.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:008, 2013/0599537, BStBl. I 2013, 769; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 63 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 40; HEGER, DSStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 [119 f.]; HEY, DSStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [112]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 82 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 67 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 30; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 68; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 63; SCHULZE-OSTERLOH, FS Offerhaus, 1999, 375 [376]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 100 [1/2006]; VOGEL, StuW 1977, 97 [113]; offenbar aA BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435, zu Vergütungen an ein Rechnungsprüfungsamt der Trägerkörperschaft eines Eigenbetriebs).

#### 24 c) Verhältnis zu § 9b EStG

§ 9b Abs. 1 EStG ist über § 8 Abs. 1 Satz 1 auch auf KStpfl. anwendbar (§ 9b Anm. 12). Nach dieser Vorschrift gehört der bei der USt abziehbare Vorsteuerbetrag nicht zu den AK/HK, währenddessen ein nichtabziehbarer Vorsteuerbetrag (im Umkehrschluss) den AK/HK zu zurechnen ist (§ 9b EStG Anm. 3, 11). Daraus kann man folgern, dass die (vom KStpfl. auf Eingangsumsätze bezahlte) USt (Vorsteuer) vorbehaltlich der Regelung in § 9b Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 grds. als BA bzw. WK abziehbar ist (§ 9b EStG Anm. 3, 5, 11,

17, 18, 48; ferner s. Anm. 8, 23; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 38 [5/2010]). Jedoch ist nach Nr. 2 Halbs. 1 der Abzug von Vorsteuerbeträgen auf dort bezeichnete Aufwendungen (Anm. 70) für Zwecke der KSt ausgeschlossen (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 38 [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 96; s. auch R 9b Abs. 3 Satz 1 EStR; § 9b EStG Anm. 14, jeweils zu § 12 Nr. 3 EStG). Dasselbe muss für BA bzw. WK im Falle einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG im Rahmen des § 9b Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG hinsichtlich der zu berichtigenden Vorsteuer auf die in § 10 Nr. 2 Halbs. 1 bezeichneten Aufwendungen gelten, was voraussetzt, dass im konkreten Fall ein Vorsteuerabzug zunächst nicht grundsätzlich wegen § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG ausgeschlossen war und die entsprechenden Aufwendungen gleichwohl unter das kstl. Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 Halbs. 1 fallen (zu solchen Konstellationen s. Anm. 70).

#### d) Verhältnis zu § 12 Nr. 1, 2 und 5 EStG

25

Die Regelungen in § 12 Nr. 1, 2 und 5 EStG sind auf natürliche Personen zugeschnitten und deshalb nicht auf KStpfl. anzuwenden; vielmehr ist die eigenständige Regelung in Nr. 1 Satz 1 zu beachten (im Ergebnis auch BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465; v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1 f., 12; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 13 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 10 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 7 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2, 11; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 13, 88; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 6 [6/2013]). Mangels Regelungslücke ist § 12 Nr. 1 und 2 EStG auch nicht analog anwendbar (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]).

#### e) Verhältnis zu § 12 Nr. 3, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a, § 4 Abs. 5b, § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG

26

§ 12 Nr. 3 EStG enthält für EStpfl. eine Nr. 2 inhaltlich vergleichbare Regelung, die wegen der speziellen Regelung in Nr. 2 nicht auf KStpfl. anzuwenden ist (§ 12 EStG Anm. 4; ferner BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1 f., 12; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12, 40 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 20 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 4, 8, 11; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 13, 88; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 7, 32 [6/2013, 1/2006]). Mangels Regelungslücke ist § 12 Nr. 3 EStG auch nicht analog anwendbar (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]). Hinterziehungszinsen iSd. § 235 Abs. 1 Satz 1 AO auf die von Nr. 2 Halbs. 2 erfassten Steuern fallen als (stl.) Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO unter Nr. 2 Halbs. 2 (Anm. 72), während für Hinterziehungszinsen auf andere Steuern § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 gilt (Anm. 47, 72; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 12; aA BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477, wonach Nr. 2 hinter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG zurücktreten soll; zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG s. § 4 EStG Anm. 1755). Nach § 4 Abs. 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sind die GewSt und darauf entfallende (stl.) Nebenleistungen keine BA (Anm. 47, 61, 64; Einf. KStG Anm. 80; § 8 KStG Anm. 7; § 4 EStG Anm. 1975; zu § 4 Abs. 5b EStG s. § 4

EStG Anm. 1960 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48). Damit stellt sich die Frage der Nichtabziehbarkeit der GewSt nach Nr. 2 Halbs. 1 gegenwärtig nicht, zumal der BFH von der Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5b EStG ausgeht (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 1559/14). Ein Abzug einer verrenteten Erbersatzsteuer auf Ebene eines KStpfl. trotz Nr. 2 Halbs. 2 (Anm. 65) als dauernde Last nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht, da § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG bei der KSt nicht zur Anwendung kommt (OFD Düss. v. 24.6.1980 – S 2755 A-St 13 H, KSt-Kartei NW § 10 KStG Karte 1, zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG aF; Umkehrschluss aus R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2015 [Entwurf]; ferner BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]), einen SA-Abzug von Erbersatzsteuer nicht (mehr) zulässt (§ 10 EStG Anm. 104; § 35b EStG Anm. 37, jeweils zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG aF, der gegenüber § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG inhaltlich im Wesentlichen unverändert blieb; FISCHER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 10 Rn. 12; FISCHER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 35b Rn. 4; HEINICKE in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 10 Rn. 147; KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 35b Rn. 17 [in 34. Aufl. 2015 nicht mehr abgedruckt]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 35b EStG Rn. 43 [8/2014]) und gegenüber Nr. 2 Halbs. 1 nachrangig wäre (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207).

#### 27 f) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und 10 EStG

§ 12 Nr. 4 EStG gilt wegen der speziellen Regelung in Nr. 3 nicht für KStpfl. (BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 58 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1 f., 12; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 8, 11; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 13, 88; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 7 [6/2013]). Mangels Regelungslücke ist § 12 Nr. 4 EStG auch nicht analog anwendbar (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 12 [11/2014]). Neben Nr. 3 gilt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Sätze 1 und 2 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1, wonach Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, nichtabziehbar sind (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015 [Entwurf]; Anm. 47; H 49 KStH 2008 „Nichtabziehbarkeit von Geldbußen“; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; BORDEWIN, FR 1984, 405 [405, 412]; DANKMEYER, DB 1984, 2108 [2108]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 58 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 38; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 78 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 5, 61, 64, 65; PFLAUM, StBp 2014, 339 [340]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 11; SALLER, DStR 1996, 534 [535]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 12, 52, 86; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 146; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 59 [2/2000]; zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG s. § 4 EStG Anm. 1700 ff.). Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen in einem berufsgerichtlichen Verfahren kommen bei anderen als natürlichen Personen nicht Betracht (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 65). Zwangsgelder iSd. § 329 AO fallen dagegen als (stl.) Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO unter das Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 Halbs. 2 (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 65). Für die eine Strafbarkeit begründenden

Aufwendungen (wie Bestechungsgelder) gilt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (Anm. 47; zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG s. § 4 EStG Anm. 1845 ff.).

**g) Verhältnis zu § 3c Abs. 1, § 4 Abs. 5 bis 7, § 4c, § 4d, § 4e, § 4f, § 4h, § 10b, § 50 Abs. 1 EStG** 28

Die Abzugsverbote in § 3c, § 4 Abs. 5 bis 7, § 4c, § 4d, § 4e, § 4f, § 10b EStG gelten nach § 8 Abs. 1 Satz 1 auch für KStpfl. (Anm. 47; Einf. KStG Anm. 80; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 1 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 6, 51, 61 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 12; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 21; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 6 [6/2013]). Das Abzugsverbot für Zinsaufwendungen in § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG (sog. Zinsschranke) gilt nach § 8a Abs. 1 Satz 1 mit Modifizierungen für KStpfl. (Anm. 18, 47; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 1 [12/2012]). Im Falle beschränkter KStpfl. ist das Erfordernis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs nach § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 mit inländ. Einkünften zu beachten (Anm. 47; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 6 [6/2013]).

**h) Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG** 29

Die Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG über die Steuerbarkeit von Erstattungsziinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO gilt nach § 8 Abs. 1 Satz 1 grds. auch für KStpfl. (BROEMEL/ENDERT, BBK 2013, 859 [860]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51.1 [6/2013]). Zur Bedeutung s. Anm. 45.

**i) Verhältnis zu § 34c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3, § 34d EStG** 30

Zum Verhältnis von Nr. 2 Halbs. 1 zu Mechanismen zur Vermeidung, Beseitigung oder Abmilderung von juristischen Doppelbesteuerungen bei ausländ. Steuern insbes. nach § 34c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3, § 34d EStG s. Anm. 62, 66.

**j) Verhältnis zu § 35b Abs. 1 Satz 1 EStG** 31

Die Steuerermäßigung nach § 35b Abs. 1 Satz 1 EStG kommt wegen ihres Zuschnitts auf die tarifliche ESt bei KStpfl. nicht in Betracht (§ 35b EStG Anm. 8; ferner BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, zu § 35 EStG aF), so dass sich die Frage nach ihrem Verhältnis zu Nr. 2 Halbs. 1 nicht stellt.

**k) Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Satz 1 EStG** 32

Die Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Satz 1 EStG iVm. § 31 Abs. 1 Satz 1 bleibt vom Abzugsverbot in Nr. 2 unberührt.

### 3. Verhältnis zu Vorschriften der AO

**a) Verhältnis zu § 2 Abs. 1 AO iVm. Doppelbesteuerungsabkommen** 33

Zum Verhältnis von Nr. 2 zu Mechanismen zur Vermeidung oder Beseitigung von juristischen Doppelbesteuerungen bei ausländ. Steuern insbes. nach sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) s. Anm. 62, 66.

34 **b) Verhältnis zu § 40 AO**

Nr. 3 geht als spezielle Regelung § 40 AO vor, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt (KOENIG in KOENIG, 3. Aufl. 2014, § 40 AO Rn. 9; SCHMIESEK in BEERMANN/GOSCH, § 40 AO Rn. 12 [6/2013]; SCHWARZ in SCHWARZ/PAHLKE, § 40 Rn. 16 [11/2008], wenn auch kritisch). Damit sind die in Nr. 3 bezeichneten Aufwendungen nichtabziehbar, auch wenn ansonsten das gesetzes- oder sittenwidrige Verhalten für die strechtl. Folgen unerheblich ist.

35 **c) Verhältnis zu § 160 AO**

§ 160 AO ist neben § 10 anwendbar (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 1 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 1; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 6 [5/2010]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 1 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 21).

36 **VI. Verfahrensfragen zu § 10**

Die nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. § 10 sind in Anlage A zur KStErklärung zu erklären, für Vergütungen iSd. Nr. 4 sind weitere Angaben in Anlage WA zu machen (OFD Frankfurt am Main v. 4.4.2014 – S 7100 A-287-St 110, DStR 2014, 428). Zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG s. Anm. 61, 90, 91. Diesbezüglich sind die Aufzeichnungspflichten nach § 73d Abs. 1 Satz 1 EStDV und die Pflicht zur Erklärung in Anlage WA zur KStErklärung zu beachten.

37–39 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zum Einleitungssatz:  
Abzugsverbot (ggf. hälftig) als Rechtsfolge**

**Schriftum:** KNOBBE-KEUK, Rückzahlung und Entschädigung nicht abzugsfähiger Ausgaben im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, DB 1972, 847; FASOLD, Schadensersatzleistungen für erhöhte Körperschaftsteuer, StB 1973, 43; KNOBBE-KEUK, Aspekte des Verhältnisses Schaden und Steuern, StuW 1976, 43; FÖRSTER, Neues zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1986, 2628; WASSERMAYER, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; WASSERMAYER, Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; WASSERMAYER, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02 und zugleich Stellungnahme zu Frotscher, FR 2002 S. 859, DB 2002, 2668; GEBERTH/RAMER, Steuerfreiheit von Erstattungsinsen: Kommt jetzt ein Nichtanwendungsgesetz?, DB 2010, 20; WARNKE, Steuerpflicht von Erstattungsinsen – Änderung der Rechtsprechung und Reaktion des Gesetzgebers, EStB 2010, 425; BRON/SEIDEL, Steuerpflicht von Erstattungsinsen und weitere Änderungen durch das JStG 2010 – Auswirkungen auf Kapitalerträge sowie private Veräußerungsgeschäfte, ErbStB 2011, 51; LÖBE, Zinsen nach § 233a AO, NWB 2011, 2890; BLUMERS, Die Familienstiftung als Instrument der Nachfolgeregelung, DStR 2012, 1; PAUS, Gibt es eine sachliche Rechtfertigung für die Behandlung von Steuerzinsen bei Kapitalgesellschaften? Anmerkung zu



dem Beschluss des BFH vom 15.2.2012, DStZ 2012, 432; PAUS, Nachzahlungs- und Erstattungsinsen – Offene Fragen und empfehlenswerte Gestaltungen, EStB 2012, 31; STEINHAUFF, Abziehbarkeit von Nachzahlungsinsen und Steuerpflicht von Erstattungsinsen bei Kapitalgesellschaften, SteuK 2012, 167; BROEMEL/ENDERT, Bilanzberichtigung – Zugleich Anmerkung zur Vfg. der OFD Frankfurt/M. vom 22.4.2013, BBK 2013, 859; BAREIS, Bilanzberichtigung auf Kosten des Steuerpflichtigen? Anmerkung zum BFH-Urteil vom 30.1.2013, I R 54/11, DStR 2013, 1397; SIEGEL, Zum Zusammenhang zwischen Bilanzberichtigung und Einkommensberichtigung – Missverständnisse beim BFH-Urteil I R 54/11, FR 2013, 691; DRÜEN, Verfassungsrechtliche Grenzen „klarstellender“ Gesetzesänderungen – Dargestellt am Beispiel der Besteuerung von Erstattungsinsen, Ubg 2014, 683; BEHRENS, Reformbedarf bei der Vollverzinsung im Steuerverfahrensrecht, FR 2015, 214.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 24.3.2000 – IV C 6 - S 1900-22/00, BStBl. I 2000, 453; BayLfSt. v. 8.9.2011, ESt-Kartei BY § 20 EStG Karte 17.2, DStR 2011, 411; OFD Frankfurt am Main v. 12.7.2013, S 2133 A-21-St 210.

## I. Nichtabziehbarkeit

### 1. Abzugsverbot durch Anordnung der Nichtabziehbarkeit

40

**Abzugsverbot für Zwecke der Körperschaftsteuer:** Die im Einleitungssatz von § 10 angeordnete Nichtabziehbarkeit der in Nr. 1 bis 4 bezeichneten Aufwendungen bedeutet ein Abzugsverbot für diese Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte- bzw. Einkommensermittlung für Zwecke der KSt (Anm. 1; zum sachlichen Geltungsbereich s. Anm. 14), wodurch sich das Einkommen des KStpfl. erhöht (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 6 [11/2014]). Nach dem Einleitungssatz sind die Aufwendungen in voller Höhe nicht abziehbar, bei Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen erfolgt in Nr. 4 eine Begrenzung der nichtabziehbaren Aufwendungen auf die Hälfte der Aufwendungen (Anm. 8, 105). Das Abzugsverbot gilt nur für die in Nr. 1 bis 4 erfassten Aufwendungen, eine erweiternde Auslegung ist nicht möglich (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; ferner s. Anm. 5, 41, 43).

**Aufwendungen des Körperschaftsteuerpflichtigen:** Die Abzugsverbote in § 10 gelten nur für Aufwendungen des KStpfl., nicht für Aufwendungen Dritter. Die Aufwendungen müssen vor bzw. ohne Anwendung der Abzugsverbote ertragswirksam gewesen sein, wofür im Falle eines BV-Vergleichs ein Abfluss nicht erforderlich und die Bildung einer Rückstellung ausreichend ist (RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 109; ferner PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 58, zu Nr. 2).

**Verlust:** Erzielt der KStpfl. einen Verlust, wird der (rück-/vortragbare) Verlust um die nach Nr. 1 bis 4 nichtabziehbaren Aufwendungen gekürzt (RFH v. 27.7.1931, RStBl. 1931, 652; BFH v. 14.11.1968 – I R 11/16, BStBl. II 1969, 140; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 3 [6/2013]; ferner PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 28, zu Nr. 1). Ein Verlustausgleich bzw. eine Verlustverrechnung mit anderen Einkünften ist nicht möglich (FG München v. 23.9.1969, EFG 1970, 192, rkr.; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 3 [6/2013]). Im Verlustfall stellt sich die Frage nach der Wirkung der Abzugsverbote nur, wenn nach allgemeinen Regeln eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht (Anm. 22).

**Keine Aktivierung latenter Steuern:** Aufgrund der Abzugsverbote in § 10 ergibt sich eine permanente Differenz zwischen HBil. und StBil., so dass wegen des aus § 274 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HGB folgenden Erfordernisses einer temporären oder zumindest quasi-permanenten Differenz in der HBil. keine latenten Steuern aktiviert werden dürfen (HOTTMANN in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Latente Steuern“, Rn. 2 [1/2014]).

#### 41 2. Behandlung beim Empfänger unerheblich

**Steuerrechtliche Behandlung beim Zahlungsempfänger:** Die Abzugsverbote in § 10 greifen unabhängig davon, ob und wie Leistungen des KStpfl., die bei ihm Aufwendungen iSd. Nr. 1 bis 4 darstellen, auf Ebene des Empfängers besteuert werden (BMF v. 21.6.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:008, 2013/0599537, BStBl. I 2013, 769, für hälftige (Nicht-)Abziehbarkeit nach § 10 Nr. 4 bei Verzicht auf Vergütungen durch Aufsichtsratsmitglied; ferner vgl. BLUMERS, DStR 2012, 1 [5]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 2, 9, 21; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 10 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 5; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 26; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 9; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 34). Es gibt insbes. kein Korrespondenzprinzip derart, dass die von § 10 erfassten Aufwendungen auf Ebene des KStpfl. trotz der Abzugsverbote in § 10 abgezogen werden dürfen, wenn die Zahlungen beim Empfänger der Besteuerung unterliegen (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 16 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 21). Unerheblich ist auch, ob die maßgeblichen Leistungen auf Ebene des KStpfl. und des Empfängers (strechtl. und außersteuerrechtl.) einheitlich beurteilt werden (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, zur verrenteten Erbersatzsteuer, die auf Ebene des KStpfl. auch hinsichtlich des Zinsanteils als nichtabziehbare Steuer gilt; s. Anm. 65). Umgekehrt haben die Abzugsverbote in § 10 grds. keine Auswirkung auf die Besteuerung von Leistungen des KStpfl. beim Empfänger (VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 34; beachte aber BFH v. 8.2.1957 – VI 27-56 U, BStBl. III 1957, 207; v. 27.11.1959 – VI 172/59 U, BStBl. III 1960, 65; v. 14.7.2010 – X R 62/08, BStBl. II 2014, 320; offenlassend BFH v. 25.8.1987 – IX R 98/82, BStBl. II 1988, 344).

Eine Besteuerung auf Ebene des Zahlungsempfängers führt im Zusammenwirken mit den (ggf. hälftigen) Abzugsverboten in § 10 zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Ebene des Empfängers und des KStpfl. (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 66 [12/2012]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 40 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 12, 70; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 91; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 34; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 5). Eine solche Besteuerung auf Ebene des Empfängers kommt zB bei Aufwendungen für die Erfüllung verfassungsmäßiger Zwecke iSd. Nr. 1 Satz 1 in Betracht, insbes. als Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 9, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG oder als sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Leistungen iSd. § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 1, Satz 2, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG (BIANCHINI-HARTMANN/RICHTER, FS Pöllath, 2008, 337 [357 ff.]; BLUMERS, DStR 2012, 1 [4]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 21; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 26; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 34; zu § 20 Abs. 1 Nr. 9, § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 1, Satz 2, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d und i EStG s. § 20 EStG Anm. 340 ff.; § 22 EStG

Anm. 53 ff.; § 3 Nr. 40 EStG Anm. 110–135, 160). Gegebenenfalls sind StBefreiungen zu prüfen, etwa nach § 3 Nr. 44 EStG (s. § 3 Nr. 44 EStG Anm. 2). In vielen Fällen dürfte allerdings keine Besteuerung auf Ebene des Empfängers erfolgen, so dass trotz Nr. 1 Satz 1 keine Doppelbesteuerung eintritt (BTDrucks. 8/3165, 3; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 21; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 11 [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 34). Eine Besteuerung auf Ebene des Empfängers kann auch in Bezug auf die Zahlung von Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen iSd. Nr. 4 erfolgen (§ 18 Abs. 1 Nr. 3, § 49 Abs. 1 Nr. 3, § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG bzw. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a, § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG; zur Abgrenzung BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 66 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 80 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 12, 92; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 63, 77; zum einheitlichen Begriffsverständnis s. BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; zur zwischenstaatlichen Abgrenzung der Besteuerungsrechte s. Art. 16 OECD-MA; Art. 15 DE-VG).

**Außersteuerrechtliche Behandlung, insbesondere Abführungsverpflichtung:** Eine Verpflichtung zur vollständigen oder teilweisen Abführung von Zahlungen, die auf Ebene des KStpfl. unter die Abzugsverbote in § 10 fallen, steht der Nichtabziehbarkeit der entsprechenden Aufwendungen auf Ebene des KStpfl. nicht entgegen. Dies gilt insbes. für Verpflichtungen zur Abführung von Vergütungen iSd. Nr. 4 (etwa an Beamte oder ArbN) nach vertrags- oder sonstigen zivil-, aber auch beamtenrechtl. Regelungen an Dritte (etwa Dienstherr oder ArbG; BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; H 50 KStH 2008 „Beamtenrechtliche Ablieferungspflicht einer Aufsichtsratsvergütung“; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 41; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 98 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 85; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 187; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 129 [12/2008]).

### 3. Durchführung des Abzugsverbots

42

**Betriebsvermögensvergleich:** Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 sollen nach allgemeiner Meinung Aufwendungen, die unter die strechtl. Abzugsverbote in § 10 fallen und die handelsrechtl. Aufwand insbes. iSd. § 275 Abs. 2 Nr. 8 und 18, Abs. 3 Nr. 7 und 17, Abs. 5 Nr. 6 und 7 HGB darstellen, im Rahmen eines BV-Vergleichs nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 in einem ersten Schritt auch für strechtl. Zwecke als Aufwand zu berücksichtigen sein. Auf die Zahlung kommt es dabei nicht an (Einf. KStG Anm. 80; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 8 [5/2010]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 133 [12/2008]). Vielmehr sollen auch Rückstellungen für entsprechende Aufwendungen passiviert werden dürfen (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 39 [12/2012]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 58). Wegen der Abzugsverbote in § 10 sollen die nichtabziehbaren Aufwendungen dann in einem zweiten Schritt „außerhalb der Bilanz“ hinzugerechnet werden (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; v. 30.1.2013 – I

R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 1, 14 [3/2015]; DRÜEN, FR 2001, 992 [999]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12, 38 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48, 88; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 41 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 3 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 43, 45 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 40; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 58, 95; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 11, 30, 47, 48; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 18, 51, 133 [1/2006, 6/2013, 12/2008]), im Falle der Nr. 4 nur die Hälfte (Anm. 40, 43, 105). Eine außerbilanzielle Hinzurechnung unterbleibt jedoch, wenn zuvor keine Gewinnminderung, etwa wegen Auflösung einer versteuerten Rücklage, erfolgte (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 34 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 44 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 58, 95; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 47; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 133 [12/2008]; zur Erforderlichkeit einer Gewinnminderung s. Anm. 40). Anstelle einer „außerbilanziellen“ Hinzurechnung wäre es auch möglich, diese Aufwendungen (einschließlich der Rückstellungen) von vornherein unberücksichtigt zu lassen (so BAREIS, DStR 2013, 1397 [1397 ff.]; SIEGEL, FR 2013, 691 [692 ff.]; ferner s. WASSERMEYER, DB 1986, 1113 [1117]; WASSERMEYER, zitiert nach FÖRSTER, DB 1986, 2628 [2628 f.]; anders aber WASSERMEYER, GmbHR 1998, 157 [159 ff.], jeweils zu Folgen einer vGA).

**Einnahmen-Überschuss-Rechnung/Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten:** Bei der Einkünfteermittlung durch Ermittlung des Überschusses der BE über BA nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 bzw. der Einnahmen über die WK, die bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre möglich sein kann, sind die nach § 10 nichtabziehbaren Aufwendungen nicht als BA bzw. WK zu berücksichtigen.

**Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen:** Zur Bedeutung der USt bei vGA s. Anm. 69.

#### 4. Rückzahlung der nichtabziehbaren Aufwendungen und Auflösung von Rückstellungen sowie Behandlung von Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO

##### 43 a) Rückzahlung nichtabziehbarer Aufwendungen als actus contrarius

**Rückzahlung als actus contrarius:** Auch wenn Vermögenszuwächse von den Abzugsverboten in § 10 generell nicht erfasst sind (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 34 [12/2012]; ferner s. Anm. 45, 50), haben sie für die Rückzahlung von solchen Leistungen eines KStpfl. Bedeutung, die bei ihm nichtabziehbare Aufwendungen iSd. Nr. 1 bis 4 darstellen. Als actus contrarius zur Leistung führt die Rückzahlung solcher Aufwendungen nicht zu stpfl. BE bzw. Einnahmen (BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 2, 14 [3/2015];

GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 12 [12/2012]; KLUTH/STUHLBREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 13 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 12, 45a [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 8, 20; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 30, 39, 94; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 66; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 26, 48; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 22, 33, 116, 117). Dies gilt bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich iSd. § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, ggf. unter Beachtung der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1, auch für die Aktivierung von Erstattungsforderungen (BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 12 [3/2015]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 116) und die Auflösung von Rückstellungen (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552, für den umgekehrten Fall; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]). In diesen Fällen ist der gewinnerhöhende Ansatz der Erstattungsforderungen (spätere Zahlung als steuerneutraler Aktivtausch, BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 12, 14 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 27a [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 39) bzw. die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellungen zu korrigieren. Die Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 EStG, wonach die Rückzahlung von Ausgaben, die dem Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Sätze 1 und 2 EStG unterliegen, den Gewinn nicht erhöhen darf, hat lediglich klarstellende Bedeutung (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 56; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 80 [1/2006]) und erlaubt nicht den Umkehrschluss, dass die Rückzahlung von nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. Nr. 1 bis 4 den Gewinn erhöhen darf (unklar BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617, wonach das Fehlen einer Regelung wie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 EStG den Schluss auf eine Ausnahmegvorschrift zulassen soll; zu einer speziellen Konstellation s. BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFH/NV BFH/R 1997, 289). Die Rückzahlung muss durch den Empfänger, nicht durch einen Dritten erfolgen (BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; ferner BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG; zu Schadensersatzleistungen von Dritten s. Anm. 46).

**Inbesondere Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2):** Die vorstehend skizzierten Grundsätze gelten insbes. für die Erstattung von Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (RFH v. 8.2.1938, RStBl. 1938, 494 zu § 12 Nr. 2 KStG 1934; BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BEHRENS, FR 2015, 214 [227]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 29; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 61 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 45, 45a [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 20; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 39; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 48; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 116, 117; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51.1 [6/2013]), einschließlich ausländ. Quellensteuern (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 117), aber auch für stl. Nebenleistungen (R 48 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004; R 10.1 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015 [Entwurf]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 42 [12/2012]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10

Rn. 41; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 105; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51.1 [6/2013]) und die Auflösung von Rückstellungen für Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1, wenn ihre Bildung nicht ergebniswirksam war (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552, für den umgekehrten Fall; ferner BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 40 f. [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 29; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 44, 45 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 39, 59; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51.1 [6/2013]).

**Insbesondere Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4):** Auch die Rückzahlung von Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen iSd. Nr. 4 führt nicht zu stpfl. BE, wegen des actus contrarius-Gedankens allerdings nur hinsichtlich der Hälfte der Vergütungen, die nichtabziehbar war (Anm. 8, 40, 105; ebenso OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 83 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 98 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 40; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 94; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 103; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 79; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 201; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 132 [12/2008]).

#### 44 b) Durchführung der Nichterhöhung der Einkünfte

Soweit die Rückzahlung der nichtabziehbaren Aufwendungen handelsrechtl. als Ertrag erfolgswirksam und wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 auch im Rahmen der stl. Einkünfteermittlung zu berücksichtigen ist, ist der Rückzahlungsbetrag „außerhalb der Bilanz“ abzuziehen (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 40 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 61 [11/2014]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 66; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 79; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 116; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 18, 51.1 [6/2013]). Bei einer Einkünfteermittlung durch Ermittlung des Überschusses der BE bzw. Einnahmen über die BA bzw. WK ist die Rückzahlung nicht als Einnahme bzw. BE zu berücksichtigen.

#### 45 c) Erstattungsinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 und Prozessinsen iSd. § 236 Abs. 1 Satz 1 AO

**Erstattungs-/Prozessinsen als steuerpflichtige Betriebseinnahmen/Einnahmen:** Vermögenszuwächse sind vom Abzugsverbot in Nr. 2 generell nicht erfasst (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 42 [12/2012]; ferner s. Anm. 43, 46). Die Regelung gilt deshalb nur für von KStpfl. gezahlte Zinsen (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 42 [5/2010]) und hat grds. keine Bedeutung für die strechtl. Behandlung von Erstattungsinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO und Prozessinsen iSd. § 236 Abs. 1 Satz 1 AO, auch nicht durch Zuordnung zum (sofern überhaupt vorhandenen) nichtsteuerbaren Bereich (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697). Unerheblich ist insoweit, ob die Rückzahlung der erstatteten Steuern zu stpfl. BE/Einnahmen führt, da die Zinsen auf einem eigenen

Rechtsgrund beruhen und gerade keine Rückzahlung darstellen (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 55; zur Erstattung von Steuern s. Anm. 43). Die entsprechenden Zinsen sollen die aufgrund der überhöhten Steuerzahlungen entzogene Möglichkeit zur Kapitalnutzung ausgleichen (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; ferner BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557; v. 19.3.1997 – I R 7/96, BStBl. II 1997, 446; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 55; ferner s. Anm. 11). Vor diesem Hintergrund sind solche Zinsen nach allgemeinen Grundsätzen stpfl. BE bzw. Einnahmen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 42 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 28, für Prozesszinsen; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 62 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 47 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 20; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 55; RAMER in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 31; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 44, wenn auch krit.; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 104; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51.1 [6/2013]). Im Übrigen wären auch Zinsen stpfl., die KStpfl. durch Anlage des Kapitals anstelle einer Überzahlung von KSt erzielt hätten (BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; ferner BFH v. 18.2.1975 – VIII R 104/70, BStBl. II 1975, 568, zu § 12 Nr. 3 EStG). Dies dürfte auch dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, da im RegE des StReformG 1990 in § 3 Nr. 55 EStG-E die Freistellung solcher Zinseinnahmen von der ESt vorgesehen (BTDrucks. 11/2157, 5), die Regelung dann aber nicht im StReformG 1990 enthalten war (vgl. BTDrucks. 11/2536, 60). Zur Bilanzierung s. OFD Frankfurt am Main v. 12.7.2013 – S 2133 A-21-St 210; BROEMEL/ENDERT, BBK 2013, 859. Die Rückzahlung von Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO durch den KStpfl. führt zu neg. Einnahmen, die schon deshalb trotz eines Abzugsverbots für BA bzw. WK (etwa in Nr. 2 Halbs. 2) abziehbar sind (BayLfSt. v. 8.9.2011, ESt-Kartei BY § 20 EStG Karte 17.2, DStR 2011, 411; § 20 EStG Anm. 308, jeweils zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG).

**Körperschaftsteuerpflichtige ohne außerbetriebliche Sphäre:** Für KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre (zB KapGes.) lässt sich die Annahme stpfl. BE unabhängig von den vorstehenden Erwägungen leicht begründen, da bei diesen alle BV-Mehrungen und damit auch Erstattungszinsen stpfl. BE sind (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerden eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 1407/12 [KSt], 2 BvR 1608/12 [GewSt; altes Az. 1 BvR 1402/12]; BMF v. 5.10.2000 – IV C 1 - S 2252-231/00, BStBl. I 2000, 1508; R 48 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; R 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf]; ferner s. § 4 EStG Anm. 570; § 9 EStG Anm. 29; BEHRENS, FR 2015, 214 [227]; KLUTH/STUHL-DREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 26 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 55; zur GewSt s. § 4 EStG Anm. 1992; ROSER in LENSCH/STEINBERG, § 7 Rn. 32 [7/2012], wonach Erstattungszinsen trotz § 4 Abs. 5b EStG stbar sein sollen). Daran ändert auch die geänderte Rspr. zu § 12 Nr. 3 EStG (dazu sogleich in Bezug auf KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre) nichts (OFD Rheinland v. 2.12.2010, StEd. 2011, 93; OFD Münster v. 3.12.2010, Kurzinformation KSt Nr. 001/2011, DStR 2011, 222, wonach R 48 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004/R 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf] weiter gelten soll; für Prozesszinsen s. H 48 KStH 2008 „Prozesszinsen“, „Zinsen“; ferner s. BFH v. 24.5.2012 – I S 5/12, BFH/NV 2012, 1325, mit verworfener Nichtanhö-

rungsrüge iSd. § 133a Abs. 1 Satz 1 FGO in Bezug auf die geänderte Rspr.; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; aA GEBERTH/RAMER, DB 2010, Heft 41, 20). Vor diesem Hintergrund kommt es bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre für die Frage der Erfassung von Erstattungszinsen als stpfl. Einnahmen nicht auf § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG an (RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 70).

**Körperschaftsteuerpflichtige mit außerbetrieblicher Sphäre:** Im Ergebnis nichts anderes gilt für KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre. Zwar hat die Rspr. zu § 12 Nr. 3 EStG ihre lange bestehende Auffassung, wonach die Regelung in § 12 Nr. 3 EStG keine Auswirkung auf die strechtl. Behandlung von Erstattungszinsen haben sollte und diese folglich der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4 bzw. 7 EStG aF unterlagen (BFH v. 18.2.1975 – VIII R 104/70, BStBl. II 1975, 568; v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557; v. 14.4.1992 – VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165; v. 8.11.2005 – VIII R 105/03, BFH/NV 2006, 527; v. 30.6.2009 – VIII B 8/09, BFH/NV 2009, 1977; ferner H 48 KStH 2008 „Prozesszinsen“, „Zinsen“), aufgegeben und entschieden, dass Erstattungszinsen auf nichtabziehbare Steuern als stl. Nebenleistungen das „Schicksal“ der Hauptleistung insofern teilen, als sie von § 12 Nr. 3 EStG dem nichtsteuerlichen Bereich zugewiesen sein sollen (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917; allgemein dazu s. § 12 EStG Anm. 136; § 20 EStG Anm. 308; zu Recht krit. THIEMANN, FR 2012, 673 [676]). Als Konsequenz könnten Erstattungszinsen auch bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre nicht stpfl. sein (BRON/SEIDEL, ErbStG 2011, 51 [52]; GEBERTH/RAMER, DB 2010, Heft 41, 20; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 43 [12/2012]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 69, 70; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 104; aA OFD Rheinland v. 2.12.2010, StEd. 2011, 93; OFD Münster v. 3.12.2010, DStR 2011, 222, wonach R 48 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004/R 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf] weiter gelten soll; für Prozesszinsen s. H 48 KStH 2008 „Prozesszinsen“, „Zinsen“). Seit Einfügung von § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG, wonach Erstattungszinsen iSd. § 233a AO (nicht aber Prozesszinsen iSd. § 236 AO) Erträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind, als Reaktion auf die geänderte Rspr. ist jedoch klar, dass Erstattungszinsen wegen des Verweises in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre stpfl. sind (Anm. 18, 29; allgemein zur Regelung s. § 20 EStG Anm. 307 f.; zum Abzug von KapESt und zur Berücksichtigung solcher Zinsen im Veranlagungsverfahren s. § 20 Anm. 312).

**Unterschiedliche Behandlung von Nachforderungs- und Erstattungszinsen sowie Billigkeitsmaßnahmen:** Nach richtiger Ansicht der Rspr. (BFH v. 21.10.2009 – I R 112/08, BFH/NV 2010, 606) und der FinVerw. (BMF v. 5.10.2000 – IV C 1 - S 2252-231/00, BStBl. I 2000, 1508) soll die unterschiedliche Behandlung von nichtabziehbaren Nachforderungs- und stpfl. Erstattungszinsen grds. nicht sachlich unbillig iSd. § 163 AO sein, da es sich hierbei um die Konsequenz der (durch Nr. 2 Halbs. 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG manifestierten) gesetzgeberischen Entscheidung handeln soll (zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 11). Etwas anderes soll nur gelten, wenn sowohl Nachforderung als auch Erstattung gegenüber demselben Stpfl. auf ein- und demselben Ereignis beruhen. Ereignis in diesem Sinn soll der einzelne Vorgang sein, der Ansprüche aus dem Schuldverhältnis für unterschiedliche VZ im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhöht oder vermindert. Die nach § 163 Satz 1 AO außer Ansatz zu lassenden Erstattungszinsen sollen auf die Höhe der Nachforderungszinsen begrenzt und im Bedarfsfall sachgerecht zu schätzen sein. Die



Folgerungen aus der Billigkeitsregelung sollen auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags gelten (BMF v. 5.10.2000 – IV C 1 - S 2252-231/00, BStBl. I 2000, 1508; ferner § 184 Abs. 2 Satz 1 AO; R 1.5 Abs. 1; H 1.5 Abs. 1 „Allgemeines“; H 7.1 Abs. 1 GewStR „Billigkeitsmaßnahmen“).

## 5. Bedeutung des § 10 für Schadensersatzleistungen

46

**Schadensersatzleistungen als stpfl. Betriebseinnahmen:** Die Abzugsverbote in § 10 gelten grds. nicht für Vermögenszuwächse mit Ausnahme der Rückzahlung von bestimmten nichtabziehbaren Aufwendungen (Anm. 43, 45). Damit haben sie grds. auch keine Bedeutung für die Frage, ob Schadensersatzleistungen von Dritten stpfl. sind. Dem steht § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 EStG nicht entgegen, der nach hier vertretener Auffassung ohnehin nur klarstellenden Charakter hat und deshalb keinen Umkehrschluss erlaubt (Anm. 43) und im Übrigen nur für Rückzahlungen durch den Empfänger gilt, nicht aber für Zahlungen von einem Dritten (FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, juris).

**Inbesondere Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2):** In Bezug auf Steuern und (stl.) Nebenleistungen ist von der Erstattung von Steuern iSd. Nr. 2 und darauf entfallenden Nebenleistungen sowie der Gewährung von Erstattungszinsen durch den Fiskus (Anm. 43, 45) die Leistung von Schadensersatz durch Dritte (zB Berater oder Haftpflichtversicherung) für zu hoch festgesetzte und gezahlte Steuern zu unterscheiden.

► *Körperschaftsteuerpflichtige ohne außerbetriebliche Sphäre:* Nach richtiger Rspr. stellt die Schadensersatzleistung durch Dritte (zB Berater oder Haftpflichtversicherung) für eine zu hohe Steuerzahlung auf Ebene des KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre eine stpfl. BE dar (BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; FG Hamb. v. 2.4.2008 – 1 V 44/08, EFG 2008, 1268; wohl auch FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, juris; ferner s. § 3c EStG Anm. 85; § 4 EStG Anm. 570, 960; aA § 4 EStG Anm. 765; wie hier BEHRENS, FR 2015, 214 [227]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 12, 14 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 43 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 29; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 63 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 46 [5/2010], wenn auch krit.; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 20; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 73; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 117; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 52 [6/2013]; krit. SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 50; aA KNOBBE-KEUK, DB 1972, 847; FASOLD, StB 1973, 43 [44 ff.]; KNOBBE-KEUK, StuW 1976, 43 [47]; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 104 f.; zur Frage, ob Schadensersatz AK mindert, s. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; ferner s. § 6 EStG Anm. 289). Umgekehrt müssen Kosten eines Schadensersatzprozesses trotz des Abzugsverbots in Nr. 2 als BA abziehbar sein.

Das Abzugsverbot in Nr. 2 ist auf das öffentlich-rechtl. Steuerschuldverhältnis begrenzt, das Grundlage für die Entrichtung und Erstattung von Steuern ist (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; PAETSCH in

RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 40; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 117). Demgegenüber beruht eine Schadensersatzleistung von einem Dritten auf einem zwischen diesem und dem KStpfl. geschlossenen (Beratungs-)Vertrag (BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; ferner BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 40). Es gibt auch keinen allgemeinen Grundsatz, wonach BE, die mit nichtabziehbaren BA im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleiben (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; ferner BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFH/NV 1997, 289; wohl auch FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, juris; richtig in Bezug auf Schadensersatzleistungen, aber zu weit in Bezug auf die Rückzahlung von nach Nr. 2 nichtabziehbaren Steuern BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; dazu s. Anm. 43; wie hier HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 29). Ein solcher Grundsatz lässt sich auch nicht aus § 3c EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 herleiten (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686), da danach Ausgaben nicht als BA abgezogen werden dürfen, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht aber umgekehrt BE, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit nichtabziehbaren BA stehen, stfrei bleiben müssen (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 116). In dieser Behandlung von Schadensersatzleistungen liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da der Schadensersatzanspruch auch die stl. Mehrbelastung des KStpfl. umfasst (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; ferner BGH v. 9.11.1978 – VII ZR 19/78, HFR 1979, Nr. 329; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 29; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 40). Außerdem würde durch die Ablehnung einer stpfl. BE das Abzugsverbot zweckwidrig unterlaufen, da der KStpfl. die entsprechenden Aufwendungen ansonsten aus nicht versteuertem Einkommen bestreiten könnte (BFH v. 18.6.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555; FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, juris, jeweils zu § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG).

Eine stpfl. BE dürfte aus Sicht der Rspr. auch gegeben sein, wenn der Schadensersatz wegen des Ausfalls stfreier Einnahmen (wie der Gewährung einer nach § 13 InvZulG stfreien Investitionszulage) geleistet wird. Die entgegengesetzte Rspr. (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120; dazu s. § 24 EStG Anm. 17, 40) dürfte überholt sein (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 63 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 40; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 73; aA offenbar BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 12, 14 [3/2015]; offenlassend BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686), da der BFH in einer neueren Entscheidung seine Rspr. ausdrücklich auf Schadensersatz für den Ausfall einer stfreien Einnahme bzw. eines stfreien Ertrags bezieht (BFH v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44; ähnlich schon BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617, wo keine entsprechende Unterscheidung erfolgt und die ältere Entscheidung als aA gekennzeichnet wird; krit. zur Differenzierung auch GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 44 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 29). Eine andere Be-

handlung von Schadensersatz für stfreie Einnahmen wäre auch widersprüchlich (OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 14).

► *Körperschaftsteuerpflichtige mit außerbetrieblicher Sphäre:* Nach der Rspr. zu § 12 Nr. 3 EStG stellt eine Schadensersatzleistung durch Dritte (zB Berater oder Haftpflichtversicherung) zum Ausgleich einer zu hoch festgesetzten und gezahlten ESt keine stpfl. BE dar, da die ESt der Privatsphäre zugeordnet wird (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; FG Hamb. v. 2.4.2008 – 1 V 44/08, EFG 2008, 1268; OLG Düss. v. 24.8.2000, DStRE 2002, 535; ferner s. § 2 EStG Anm. 80; § 4 EStG Anm. 570). Dies gilt unabhängig davon, ob der EStpfl. neben der außerbetrieblichen Sphäre auch eine betriebliche Sphäre hat, der zB Steuerberatungskosten zugeordnet werden können, da das schadenstiftende Ereignis ein neuer, selbständiger Vorgang ist (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621). Umgekehrt sind die Kosten eines Schadensersatzprozesses keine BA (FG Hamb. v. 2.4.2008 – 1 V 44/08, EFG 2008, 1268; ferner s. § 4 EStG Anm. 863). Nämliches muss richtigerweise auch für KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre gelten, zumindest solange die KSt nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit stpfl. Einkünften steht (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686).

► *Unterschiedliche Behandlung von Körperschaftsteuerpflichtigen mit und ohne außerbetriebliche Sphäre:* Zur Verfassungsmäßigkeit der Ungleichbehandlung von KStpfl. mit und ohne außerbetriebliche Sphäre s. Anm. 11.

**Inbesondere Geldstrafen (Nr. 3):** Für von einem Rechtsanwalt oder Steuerberater geleisteten Schadensersatz wegen Falschberatung im Hinblick auf verhängte Geldstrafen, etc. gilt im Wesentlichen dasselbe wie für Schadensersatz für Steuerzahlungen (FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, juris, zum vergleichbaren Fall des Schadensersatzes für nicht abziehbare Geldbußen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Insbes. verstößt die Behandlung nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da der Schadensersatz auch insoweit die stl. Mehrbelastung umfasst (FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, juris, zum vergleichbaren Fall des Schadensersatzes für nicht abziehbare Geldbußen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, mwN).

## II. Ergänzung anderer Abzugsverbote

47

Aus dem Wort „auch“ im Einleitungssatz des § 10 ergibt sich, dass die in § 10 normierten Abzugsverbote nicht abschließend sind (Anm. 1; ferner HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 2; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 6 [11/2014]; KLUTH/STUHL DREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 1 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 3 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 1; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 2; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 10; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 12; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 1, 21; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 2, 6 [6/2013]). Insbesondere gelten über § 8 Abs. 1 Satz 1 die Abzugsverbote aus dem EStG auch für KStpfl., es sei denn, sie kommen ihrer Natur nach nur bei natürlichen Personen in Betracht (Anm. 1, 26–28; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 2 [6/2013]).

Einstweilen frei.

48–49

**C. Erläuterungen zu Nr. 1:  
Aufwendungen für die Erfüllung von durch die  
Verfassung vorgeschriebenen Zwecken des  
Steuerpflichtigen**

**Schrifttum:** GOERDELER/ULMER, Die Besteuerung von Stiftungen, BB 1964, 975; LANG/SEER, Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemeinnütziger Körperschaften, FR 1994, 521; EHMCKE, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, DStJG 20 (1997), 257; THIEL, Die gemeinnützige GmbH, DStJG 20 (1997), 103; SCHNITZER, Die Renaissance der Stiftung, EStB 2002, 323; NEUHOFF, Zur steuerrechtlichen Umwidmung von Stiftungen des öffentlichen Rechts zu solchen des privaten Rechts – Zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. Januar 2003, DÖV 2004, 289; HARTMANN/RICHTER, Die Besteuerung von nicht steuerbegünstigten Stiftungen, Recht und Praxis 2005, 416; SÖFFING, Die österreichische Privatstiftung, ErbStB 2007, 219; BIANCHINI-HARTMANN/RICHTER, Die Besteuerung von Familienstiftungen, in BIRK (Hrsg.), Transaktionen – Vermögen – Pro Bono, FS P+P Pöllath+Partners, München 2008, 337; BLUMERS, Die Familienstiftung als Instrument der Nachfolgeregelung, DStR 2012, 1; FRIELING/JEDICKE/SCHRÖDER, Die Versorgung durch Familienstiftungen, DStZ 2013, 205; WERNER, Die Familienheimstiftung als Instrument der Asset Protection, ZEV 2014, 66.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 13.6.1997 – IV B 7 - S 2734-7/97, FR 1997, 746; DB 1997, 1952; BMF v. 24.3.2005 – IV C 4 - S 0171-32/05, BStBl. I 2005, 608; OFD München v. 8.7.2005 – S 0171-160 St 423, KSt-Kartei BY § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 22.1; OFD Nürnberg. v. 9.11.1983 – S 7300-264/St 43, UR 1984, 94; OFD Nürnberg. v. 8.7.2005 – S 0171-770/St 31, KSt-Kartei BY § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 22.1.

## I. Aufwendungen (Satz 1)

### 50 1. Begriff

Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 sind die bei KStpfl. (nicht bei Dritten) eingetretenen Einkommens- oder Vermögensminderungen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 25 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 17 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 27; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 21; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 51; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 24 [1/2006]). Fehlerhafte buchhalterische Vorgänge wie Falschbuchungen oder Bildung zu hoher Rückstellungen ohne überhöhte Zuwendungen sind keine Aufwendungen (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 3). Zum Vorrang des BA-/WK-Abzug s. Anm. 23.

### 51 2. Wichtige Anwendungsfälle

**Nießbrauch (Nutzungen, Erträge):** Die Qualifizierung von Nutzungen und Erträgen aus einem WG, das ein KStpfl. (zB eine Stiftung) als Eigentümer im Rahmen eines Nießbrauchs zugunsten einer anderen Person (Nießbraucher; zB ein Destinatar) belastet, als Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 hängt davon ab, ob die Erträge für strechtl. Zwecke dem Nießbraucher oder dem KStpfl. zuzurechnen sind (allgemein zur Zurechnung in Nießbrauchsfällen s. § 2 EStG

Anm. 201 ff.). Die Erträge können nur Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 sein, wenn sie dem KStpfl. zuzurechnen sind und von diesem an den Nießbraucher weitergeleitet werden (MAI in FROTSCHE/MAAS, § 10 Rn. 17 [5/2010]).

► *Grundstücksnießbrauch*: Beim Grundstücksnießbrauch sollen die Erträge (in Gestalt eines Nutzungs- oder Wohnrechts) nach der Rspr. grds. nicht dem Eigentümer (KStpfl.), sondern dem Nießbraucher zuzurechnen sein mit der Folge, dass die Erträge keine Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 darstellen (BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37, zu § 12 Nr. 1 KStG 1949; ferner BFH v. 8.2.1957 – VI 27-56 U, BStBl. III 1957, 207, zu § 12 Nr. 2 EStG mit einer Ausnahme; zu dieser sogleich; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 29; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 23; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 27 [1/2006]). Die Verneinung von Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 ist wegen der fehlenden Einkommensminderung auf Ebene des KStpfl. konsequent. Jedoch liegt (anders als bei der Einräumung einer bloßen Nutzungsmöglichkeit wie bei der Gewährung eines zinslosen Darlehens; s. „Darlehen [zinslos oder –günstig]“ bereits in der Bestellung eines Nießbrauchs eine Aufwendung iSd. Nr. 1 Satz 1 in Gestalt einer Vermögensminderung auf Ebene des KStpfl. durch Übertragung eines selbständigen Vermögensrechts, namentlich des Rechts zur Ziehung der Nutzungen (§ 1030 BGB; s. § 2 EStG Anm. 270, 321; BFH v. 8.2.1957 – VI 27/56 U, BStBl. III 1957, 207, zu § 12 Nr. 2 EStG; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 29; wohl aA SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 23). Für diese Sichtweise spricht auch, dass nach der Rspr. Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen durch die Bestellung eines Nießbrauchs- bzw. Nutzungsrechts nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbar sein sollen (BFH v. 8.2.1957 – VI 27/56 U, BStBl. III 1957, 207; aA BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37, zu § 12 Nr. 1 KStG 1949, wenn auch ohne Begründung trotz „Ähnlichkeiten“). Die Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 bestehen im Wert des Nießbrauchrechts als dem übertragenen Vermögensrecht (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 29).

► *Wertpapiernießbrauch*: Sind die Erträge aus einem Wertpapiernießbrauch dem Nießbraucher zuzurechnen (zur Zurechnung beim Wertpapiernießbrauch s. § 20 EStG Anm. 24 ff.), stellt lediglich der Wert des übertragenen Nießbrauchrechts Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 dar (BFH v. 2.10.1959 – VI 64-57 U, BStBl. III 1960, 36; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; MAI in FROTSCHE/MAAS, § 10 Rn. 18a [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 23). Die Erträge stellen dagegen Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 dar, wenn sie dem KStpfl. zuzurechnen sind und an den Nießbraucher weitergeleitet werden (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 29; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 23; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 52).

► *Nießbrauch an Anteil als stiller Gesellschafter*: Nach der Rspr. werden die Einnahmen aus einer stillen Beteiligung am Handelsgewerbe einer KapGes. iSd. §§ 230 ff. HGB strechtl. weiterhin dem stillen Gesellschafter zugerechnet, wenn dieser unentgeltlich ein Nießbrauchrecht an der stillen Beteiligung bestellt hat (BFH v. 22.8.1990 – I R 69/89, BStBl. II 1991, 38). Die Fruchtziehung durch den Nießbraucher in Gestalt der vom stillen Gesellschafter weitergeleiteten Einnahmen stellt folglich eine Aufwendung iSd. Nr. 1 Satz 1 dar.

► *Aufwendungen im Zusammenhang mit Nießbraucheinräumung und aufgrund des Nießbrauchsgegenstands*: Aufwendungen, die KStpfl. im Zusammenhang mit der Ein-

räumung eines Nießbrauchs (etwa für die Bestellung) entstehen, sind in jedem Fall Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1, selbst wenn man eine Vermögensminderung aufgrund der Nießbraucheinräumung nicht als Aufwendung qualifizieren würde (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 29; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 23; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 27 [1/2006]). Auch AfA auf den Nießbrauchgegenstand, die der KStpfl. als Besteller des Nießbrauchs geltend macht, gehört zu den Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1, sofern diese unabhängig von einem Abzugsverbot überhaupt abziehbar sind (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 29).

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Wird an einen KStpfl. als Anteilseigner einer anderen Körperschaft eine vGA derart geleistet, dass diese anstelle des KStpfl. seine verfassungsmäßigen Zwecke erfüllt, sind die insoweit ersparten (fiktiven) Aufwendungen auf Ebene des KStpfl. Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 (BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 5; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 24). Unter den weiteren Voraussetzungen der Nr. 1 Satz 1 sind sie nicht abziehbar und kompensieren nicht die Erhöhung des Einkommens des KStpfl. aufgrund der vGA (zur Einkommenserhöhung aufgrund einer vGA s. § 8 Anm. 204).

**Verzicht auf Erzielung von Einnahmen:** Bei der Frage, ob der Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen zu Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 führen kann, ist festzustellen, ob der Verzicht inner- oder außerhalb der Einkünfterzielung erfolgt, wobei bereichsspezifische Besonderheiten zu beachten sind.

► *Unterscheidung des Verzichts auf Erzielung von Einnahmen inner- und außerhalb der Einkünfterzielung erforderlich:* Der bloße Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen führt grds. nicht zu Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 in Höhe der nicht erzielten Einnahmen (BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37, zu § 12 Nr. 1 KStG 1949, wenn auch noch mit anderer Begründung; ferner BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 22; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 25 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 17 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 27; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 21; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 51; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 25 [1/2006]). Dies gilt allerdings nur, wenn der Verzicht außerhalb der Einkünfterzielung erfolgt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass nach der Rspr. Einkünftertatbestände nur durch ein tatsächliches oder rechtl., nicht aber durch ein vorgestelltes Geschehen verwirklicht werden können, es sei denn, das Gesetz enthält eine entsprechende Fiktion (BFH v. 20.8.1986 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 25 [11/2014]; der fehlende Zufluss ist dann unschädlich; noch aA BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37, zu § 12 Nr. 1 KStG 1949). Vor diesem Hintergrund kann im Falle einer solchen Fiktion der Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen zu Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 führen (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 17 [5/2010]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 25 [1/2006]). Liegen die Voraussetzungen für die Einkünfterzielung vor, stellen Verluste, die wegen des Verzichts auf die Erzielung von Einnahmen anfallen, Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 dar (BFH v. 2.5.1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 19 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 6; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10

Rn. 22; aA VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 51). In diesem Fall muss vor Anwendung von Nr. 1 Satz 1 insbes. die Einkünfteerzielungsabsicht festgestellt werden (Anm. 22; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 22). Im Übrigen kann der Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen durch den KStpfl. eine vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 darstellen, wenn die Begünstigten Mitglieder des KStpfl. oder ihnen nahestehende Personen sind (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 9, 22; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 25 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 27; zum Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 20).

► *Darlehen (zinslos oder -günstig)*: Von vornherein nicht ausbedungene Zinsen auf (zinslose oder -günstige) Darlehen, die ein KStpfl. an einen anderen gewährt, sind keine Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 (BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 25 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 17 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 27; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 21; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 25 1/2006]). Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Fiktion, die für die Annahme der Erzielung von Einnahmen erforderlich ist (s. „Unterscheidung ...“). Wird dagegen auf vereinbarte Zinsen ganz oder teilweise verzichtet, können in Höhe der erlassenen Zinsen Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 gegeben sein (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 25 [1/2006]; aA PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 27; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 21).

► *Sonstige Nutzungsüberlassung (unentgeltlich oder für zu niedrige Gegenleistung)*: Der Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen im Falle einer sonstigen Nutzungsüberlassung (zB von Wohnraum), die unentgeltlich oder für eine zu niedrige Gegenleistung erfolgt, führt grds. nicht zu Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 17 [12/2012]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 22). Auch insoweit gibt es keine gesetzliche Fiktion, die für die Annahme der Erzielung von Einnahmen erforderlich ist (s. „Unterscheidung ...“). Etwas anderes gilt jedoch für Verluste aus der Nutzungsüberlassung zu günstigen Konditionen, die eindeutig im Rahmen der Einkünfterzielung anfallen (BFH v. 2.5.1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 19 [5/2010]).

► *Aufwendungen im Zusammenhang mit Verzicht auf Erzielung von Einnahmen*: Dagegen können Aufwendungen, die mit dem Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen in einem Zusammenhang stehen (etwa AfA in Bezug auf WG, die zur Erfüllung verfassungsmäßiger Zwecke unentgeltlich oder vergünstigt überlassen werden), Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 sein (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 22).

**Weitere Einzelfälle:** Zu den Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 gehören insbes. Leistungen einer Stiftung an Destinatäre (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 32; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 34, 42), (allgemeine) Verwaltungskosten uÄ (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 6; zur Frage, ob sie bei der „Erfüllung“ verfassungsmäßiger Zwecke entstehen, s. Anm. 55), Leistungen zur Erfüllung von Unterhaltspflichten von Personen, die gegenüber dem KStpfl. unterhaltsberechtigt sind (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357), und die Rückzahlung von Mitteln im Falle von Überschüssen durch sog. Betriebsfonds, die aufgrund von

Art. 15 der VO (EG) Nr. 2200 des Rates v. 28.10.1996 von anerkannten Erzeugerorganisationen im Sinne dieser VO eingerichtet werden (BMF v. 13.6.1997 – IV B 7 - S 2734-7/97, FR 1997, 746; DB 1997, 1952). Zu Aufwendungen, die zugleich BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 sind (insbes. Leistungen von Unterstützungskassen sowie Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen), s. Anm. 23.

## II. Erfüllung von durch die Verfassung vorgeschriebenen Zwecken des Steuerpflichtigen (Nr. 1 Satz 1)

### 52 1. Erfüllung

Das Merkmal der „Erfüllung“ setzt voraus, dass die Aufwendungen der Erreichung der verfassungsmäßigen Zwecke des KStpfl. dienen (Anm. 53–56) bzw. durch diese veranlasst sind. Dies ist nach der Rspr. auch der Fall, wenn die Aufwendungen nur mittelbar der Erreichung der Zwecke dienen, wie etwa Vergütungen für Vereinsvorstände oder Kosten für deren Büro (RFH v. 6.2.1934, RStBl. 1934, 713; v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; ferner FG München v. 23.9.1969 – I (VII) 214/66, EFG 1970, 192, rkr.; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 20 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 5; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 31; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 25; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 28 [1/2006]; evtl. aA BLUMERS, DStR 2012, 1 [5]). Etwas anderes gilt nur, soweit derartige Kosten im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen, die deshalb als BA bzw. WK abziehbar sind (FRIELING/JEDICKE/SCHRÖDER, DStZ 2013, 205 [206]; allgemein dazu s. Anm. 7, 23). Auch (allgemeine) Verwaltungskosten dienen regelmäßig nicht der Erreichung verfassungsmäßiger Zwecke des KStpfl. (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 13 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 23 [5/2010]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 20 [1/2006]). Dienen Aufwendungen nur teilweise der Erreichung verfassungsmäßiger Zwecke, sind diese (ggf. im Schätzwege) aufzuteilen (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789, zu § 12 Nr. 1 KStG 1934; BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 16; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 23 [5/2010]).

### 53 2. Zwecke

**Begriff:** Der Begriff des „Zwecks“ bzw. der „Zwecke“ wird durch das Gesetz inhaltlich nicht eingeschränkt, der Zweck bzw. die Zwecke können somit wirtschaftlich oder ideell sein (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 30 [11/2014]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 37). Ein KStpfl. kann trotz der Verwendung des Plurals im Gesetzestext nur einen (RFH v. 16.2.1937, RStBl. 1937, 462; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 4 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 15a [5/2010]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 37), selbstverständlich aber auch mehrere Zwecke haben (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 15a [5/2010]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 37; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 20; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 20 [1/2006]). Auf die Bezeichnung kommt es nicht an (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 15a [5/2010]; PAETSCH in RÖD-



DER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 32). Der Zweck muss nicht eigen-  
nützig (dh. zugunsten der Mitglieder bzw. Destinatäre des KStpfl.) sein, viel-  
mehr kann auch die Förderung der Interessen anderer oder die Verfolgung ge-  
meinnütziger Zwecke Zweck iSd. Nr. 1 Satz 1 sein (HOFMEISTER in BLÜMICH,  
§ 10 Rn. 30 [11/2014]). Der Zweck muss nicht der Hauptzweck sein (BFH v.  
24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 30  
[11/2014]). Über den Zweck als solchen hinaus müssen weder Art noch Höhe  
der zu seiner Erfüllung erforderlichen Aufwendungen festgelegt sein (HOFMEIS-  
TER in BLÜMICH, § 10 Rn. 31 [11/2014]).

**Abgrenzung zum Unternehmensgegenstand:** Der Zweck iSd. Nr. 1 Satz 1  
ist vom Unternehmensgegenstand (§§ 3, 23 AktG; §§ 3, 4 GmbHG; § 3 GenG)  
abzugrenzen (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 1150, zu § 12 Nr. 1 KStG 1934;  
SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 18). Dieser wird durch den In-  
halt der betrieblichen Tätigkeit unabhängig vom Zweck der Körperschaft be-  
stimmt (KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 23 AktG Rn. 21, 22; PENTZ in MüKo  
AktG, Band 1, 3. Aufl. 2010, § 23 AktG Rn. 70). Wird ein Zweck nicht aus-  
drücklich festgelegt, dürfte der Zweck einer Körperschaft in der Erzielung eines  
Gewinns (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 1150; BOOCHS in LADEMANN, § 10  
Rn. 3 [3/2015]; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 23 AktG Rn. 22; MAI in  
FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 9, 10 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl.  
2010, § 10 Rn. 18) bzw. in der Steigerung des Unternehmenswerts (MAI in FROT-  
SCHER/MAAS, § 10 Rn. 10 [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015,  
§ 10 Rn. 43, „shareholder value“) aufgrund der betrieblichen Tätigkeit liegen.  
Die Problematik der Einkommensverwendung wird insoweit nur von § 8 Abs. 3  
geregelt (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 10 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAU-  
TER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 18; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10  
Rn. 43). Ungeachtet dessen greift Nr. 1 Satz 1 nicht bei Aufwendungen, die  
durch die unternehmensgegenständliche (betriebliche) Tätigkeit veranlasst sind,  
auch wenn die Voraussetzungen des Begriffs der Aufwendungen erfüllt sind  
(Anm. 7, 19, 23).

**Einzelfälle:** Der Zweck des KStpfl. kann zB darin bestehen, den Verlust, den  
eine andere Stiftung bei Erfüllung ihres vorgeschriebenen Zwecks (zB Unterhal-  
tung eines Altersheims) erzielt, abzudecken (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939,  
1150), die sog. Schullasten im Rahmen der Unterhaltung einer Schule zu tragen  
(BFH v. 20.9.1963 – III 328/59 U, BStBl. III 1963, 532; v. 16.3.1977 – I R  
198/74, BStBl. II 1977, 493, zu § 12 Nr. 1 KStG 1934), Sportveranstaltungen  
durchzuführen (durch Amateursportvereine einschließlich der Vorbereitung,  
wie zB Training für den Sportbetrieb; OFD Nürnberg v. 9.11.1983 – S 7300-264/St  
43, UR 1984, 94), den Unterhalt der Angehörigen eines Ordens zu tragen (BFH  
v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93), die Verluste aus dem Krankenhaus-  
betrieb zu übernehmen, die dadurch entstehen, dass neben vollzahlenden Kran-  
ken auch Kranke zu ermäßigten Sätzen oder unentgeltlich aufgenommen werden  
(RFH v. 20.9.1938, RStBl. 1938, 1134), und Leistungen an begünstigte ArbN des  
Trägerunternehmens durch Unterstützungskassen zu erbringen (BFH v. 22.12.  
2010 – I R 110/09, BStBl. 2014, 119). Nicht zum Zweck gehört regelmäßig die  
Mitgliedschaft in einem eingetragenen Verein, der die allgemeinen und wirtschaft-  
lichen Interessen der Industriefirmen des Vereinsgebiets wahrnimmt (BFH v.  
16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465).

## 54 3. „Des Steuerpflichtigen“

**Begriff:** Die Aufwendungen müssen bei der Erfüllung verfassungsmäßiger Zwecke „des Steuerpflichtigen“ getätigt werden. „Steuerpflichtiger“ kann jeder KStpfl. im persönlichen Geltungsbereich des § 10 sein (Anm. 15). Aufwendungen für Zwecke Dritter genügen nicht. Diesbezüglich können andere Abzugsverbote greifen (zB § 8 Abs. 3 Satz 2).

**Einzelfälle:** Nach der Rspr. bzw. der FinVerw. können zu den KStpfl. iSd. Nr. 1 Satz 1 insbes. gehören BgA (RFH v. 29.11.1932, RStBl. 1933, 51; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 22 [11/2014]), Betriebsfonds (BMF v. 13.6.1997 – IV B 7-S 2734-7/97, FR 1997, 746; DB 1997, 1952), GmbH (RFH v. 11.4.1933, RStBl. 1933, 970; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 20 [11/2014]), Karnevalsgesellschaften (RFH v. 5.11.1929, KStG-Kartei 1925 § 6 R. 4), Pferderennvereine (RFH v. 13.6.1933, RStBl. 1933, 1053), Interessenvereinigungen (zB Brauereivereine; RFH v. 6.2.1934, RStBl. 1934, 713), Unterstützungskassen (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. II 2014, 114) und (sonstige) Vereine (FG München v. 23.9.1969, EFG 1970, 192, rkr.; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 22 [11/2014]).

## 55 4. Durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben

**Durch Stiftungsgeschäft vorgeschrieben:** Die Zwecke iSd. Nr. 1 Satz 1 müssen „durch Stiftungsgeschäft vorgeschrieben“ sein (zur Alternative s. sogleich „Durch Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben“). Nach Auffassung der Rspr. ist der Begriff des „Stiftungsgeschäfts“ vorrangig ein strechtl. (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637). Deshalb kann der Zweck nicht nur in der im Rahmen des Stiftungsgeschäfts errichteten Satzung von Stiftungen festgelegt sein (zB § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 BGB, für rechtsfähige Stiftungen), sondern es kann auch ein sonstiger Verpflichtungsgrund bestehen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 4 [3/2015]). Dies kann im Falle einer durch Testament errichteten Stiftung auch das Testament sein, wenn es neben den als Stiftungszweck bezeichneten Aufgaben (zB Erhaltung von Einrichtungen des Fremdenverkehrs einer Gemeinde) auch nicht ausdrücklich als Stiftungszweck bezeichnete Aufgaben (zB Zahlung einer laufenden Rente bzw. unentgeltliche Überlassung von Nutzungen zugunsten einer natürlichen Person) enthält (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 32; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 20; s. § 83 Satz 1 BGB für eine rechtsfähige Stiftung). Dies gilt freilich nicht in jedem Fall (BFH v. 2.10.1959 – VI 64-57 U, BStBl. III 1960, 36), ist aber anzunehmen, wenn Zuwendungen an eine natürliche Person aus den Überschüssen der Stiftung zu erfüllen sind und diese neben dem im Testament aufgeführten Stiftungszweck eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung haben (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 32; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 20; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 21 [1/2006]). Ferner ist der Zweck „durch Stiftungsgeschäft vorgeschrieben“, wenn aufgrund eines Testaments mit Rentenzahlungspflichten belastetes Vermögen zu Stiftungsvermögen wird, da der Zweck nicht zwingend bei der Errichtung des KStpfl. bestimmt werden muss, sondern auch vor- oder nachher bestimmt werden kann (RFH v. 16.2.1937, RStBl. 1937, 462; BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637, für

eine nichtrechtsfähige Stiftung; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 13, 15 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 19, 20; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 20, 21 [1/2006]). Auch ansonsten kann eine lediglich übernommene Verpflichtung Zweck iSd. Nr. 1 Satz 1 sein, da durch die Übernahme ein neuer rechtl. Grund geschaffen wird, der die früher bestehende Verpflichtung eines anderen ersetzt (BFH v. 20.9.1963 – III 328/59 U, BStBl. III 1963, 532; v. 16.3.1977 – I R 198/74, BStBl. II 1977, 493; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 13 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 32 [11/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 19). Aufwendungen für Zwecke, die nicht oder nicht in der genannten Weise vorgeschrieben sind, werden von Nr. 1 Satz 1 nicht erfasst und können nach den allgemeinen Regeln als BA bzw. WK abgezogen werden (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 11 [12/2012]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 27). Für solche Aufwendungen kann sich ein Abzugsverbot aus anderen Vorschriften ergeben, zB aus § 4 Abs. 5 EStG (nichtabziehbare BA) oder § 8 Abs. 3 Satz 2 (vGA).

**Durch Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben:** Die Zwecke können auch „durch Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben“ sein. Satzungen haben zB AG (§ 2 AktG). Zu den sonstigen Verfassungen gehören insbes. Gesellschaftsverträge (einschließlich etwaiger Zusatzverträge), zB von GmbH (§ 2 GmbHG, bisweilen auch als „Satzung“ bezeichnet, zB in den Überschriften von §§ 53, 54 GmbHG; vgl. GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 11 [12/2012]). Im Übrigen gelten die Ausführungen zum „Stiftungsgeschäft“ entsprechend.

**Gesetzliche oder behördlich angeordnete Verpflichtungen:** Gesetzliche Verpflichtungen sind nicht durch Stiftungsgeschäft etc. iSd. Nr. 1 Satz 1 vorgeschrieben mit der Folge, dass Aufwendungen zu deren Erfüllung grds. nicht unter Nr. 1 Satz 1 fallen, es sei denn, es werden gleichzeitig durch Stiftungsgeschäft etc. vorgeschriebene Zwecke erfüllt (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 4 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 14 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 13 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 31; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 19; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 45; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 22 [1/2006]). Dasselbe gilt für behördlich angeordnete Verpflichtungen, zB für Auflagen in Genehmigungen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 21 [11/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 19).

### III. Vorrang des Spendenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 (Nr. 1 Satz 2) 56

Nach Nr. 1 Satz 2 bleibt § 9 Abs. 1 Nr. 2 (Zuwendungsabzug) unberührt (Anm. 2, 21; § 9 Anm. 16). Demnach können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52 bis 54 AO nach Maßgabe von § 9 Abs. 1 Nr. 2 abgezogen werden (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 34, 36). Nach dem Willen des Gesetzgebers soll hierdurch eine Benachteiligung solcher Körperschaften und Stiftungen beseitigt werden, die aufgrund ihrer Satzung auch bestimmte gemeinnützige Zwecke fördern (BTDrucks. 7/1470, 344; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 9 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 21 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 24 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 34; aA HEGER in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 19, wonach eine Gleichstel-

lung mit natürlichen Personen gewollt sein soll). Sie sollen den Spendenabzug wie andere Körperschaften vornehmen können, ohne an das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 gebunden zu sein (BTD Drucks. 7/1470, 344; aA HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 19). Dies entspricht der Rspr. vor Einfügung des Satzes 2 (Anm. 2), so dass der in Nr. 1 Satz 2 angeordnete Vorrang des § 9 Abs. 1 Nr. 2 lediglich klarstellt, dass das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 nicht für Aufwendungen gilt, für die zugleich die Voraussetzungen für den Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 erfüllt sind (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 9 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 21 [12/2012]; KLUTH/STUHL DREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 12 [6/2013]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 7; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 10, 43; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 5, 31; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 31 [1/2006]). Nr. 1 Satz 1 ist folglich subsidiär (Anm. 21; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 3; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 10). Für den vorrangigen Zuwendungsabzug müssen nach der Rspr. sämtliche Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 erfüllt sein, dh. insbes., dass die Zuwendungen freiwillig geleistet werden müssen und in der Satzung keine strikten Vorgaben hinsichtlich des Empfängers enthalten sein dürfen (BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 35 [11/2014]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 9 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 34; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 61). Der Empfänger der Zuwendungen darf dieselben Zwecke verfolgen wie der spendende KStpfl. (BFH v. 3.12.1963 – I 121/62 U, BStBl. III 1963, 81; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 19, auch zu anderen Fragen der rechtl. Einordnung des Empfängers).

57–59 Einstweilen frei.

#### D. Erläuterungen zu Nr. 2: Steuern und Nebenleistungen

**Schrifttum:** BUTTGEREIT, Ist die Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensteuer gem. § 12 Ziff. 2 KStG mit dem Grundgesetz vereinbar?, GmbHR 1964, 119; MEYER-ARNDT, Kann eine Körperschaft ihre Vermögensteuer bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens trotz § 12 KStG abziehen?, DB 1965, 159; FRIEDRICH, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Prozeßzinsen für Steuern, BB 1975, 1242; SIMON, Zur Abzugsfähigkeit von Prozeßzinsen bei der Körperschaftsteuer, BB 1976, 598; VOGEL, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StW 1977, 97; WAGNER, Zum „Schatteneffekt“ der Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften, FR 1978, 480; KAPP, Die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen, A. Ertragsteuerliche Behandlung der verrenteten Erbersatzsteuer, BB 1982, 321; FLUME, Die Regelung der Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuerschulden in dem Entwurf des StReformG 1990, DB 1988, 1083; DZIADKOWSKI, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuern, DB 1988, 2069; STRECK/MACK, Steuerzinsen – Gestaltungs- und Beratungsempfehlungen für die Praxis, DStR 1989, 119; EHMCKE, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, DStJG 20 (1997), 257; NETTESHEIM, Abzugsverbot für Steuerzinsen, EStB 1999, 272; RODEWALD, Schadensersatzleistungen wegen Körperschaftsteuerschäden bei verdeckten Gewinnausschüttungen als nicht steuerbare Einnahme der Kapitalgesellschaft, GmbHR 1999, 807; SCHNITZER, Die Renaissance der Stiftung, EStB 2002, 323; SÖFFING, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 233a AO, BB 2004, 1456; SCHMIDT/GRÖGER, Neue Dokumentationspflichten und „Strafzuschläge“ bei

Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug oder: „Zuckerbrot und Peitsche“, FR 2003, 813; SCHOOR, Abziehbare und nicht abziehbare Geschenke, BuW 2003, 717; EGGESIECKER/ELLERBECK, Guthabenzinsen versteuern, Schuldzinsen nicht absetzen?, BB 2004, 745; LAHME/REISER, Verbindliche Auskünfte und Gebührenpflicht – eine erste Analyse, BB 2007, 408; KOLLRUSS, Abzug ausländischer Gewerbesteuer als Betriebsausgabe in Deutschland trotz Nichtabzugsfähigkeit deutscher Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG, BB 2008, 1373; BRETE, Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen – verfassungswidrig?!, DStZ 2009, 692; ROSER, Gewinnermittlung: Steuerwirksamkeit der Auflösung einer Rückstellung für Nachforderungszinsen auf Körperschaftsteuern, GmbHR 2009, 380; SCHAAF/ENGLER, Die Steuerklausel im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft, EStB 2009, 173; KLEINMANN, Ein Musterbeispiel an systematischer Auslegung, BB 2010, 629; HENDRICKS, Ausländisches Recht im Steuerprozess, IStR 2011, 711; HEUEL/FELTEN, Zur Steuerpflicht von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, BB 2011, 1126; KORN, Steuerbarkeit von Steuererstattungszinsen, SteuK 2011, 187; BALLIET, Besteuerung von Erstattungszinsen, DStZ 2012, 436; THIEMANN, Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszinsen, FR 2012, 673; SEER/KLEMKE, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, Berlin 2013; BEHRENS, Reformbedarf bei der Vollverzinsung im Steuerverfahrensrecht, FR 2015, 214; DIKMEN, Die steuerliche Absetzbarkeit von Gebühren für verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) – Ein Appell an die Streitlust, SAM 2014, 90.

**Verwaltungsanweisungen:** R 48 KStR 2004; R 10.1 KStR 2015 (Entwurf); H 48 KStH 2008; OFD Düss. v. 24.6.1980 – S 2755 A-St 13 H, KSt-Kartei NW § 10 KStG Karte 1; BayLfSt. v. 2.11.2005 – S 2755-1 St31N, DB 2005, 2495.

## I. Steuern vom Einkommen (Nr. 2 Halbs. 1)

### 1. Begriff

60

Bei den „Steuern vom Einkommen“ muss es sich um Personensteuern handeln, was sich aus dem im Gesetz unmittelbar nachfolgenden Begriff der „sonstigen Personensteuern“ (Anm. 64, 65) ergibt (allgemein zur Erstattung solcher Steuern s. Anm. 43; zu Schadensersatzleistungen von Dritten s. Anm. 46). Erfasst sind nur Steuern vom Einkommen des KStpfl., nicht jedoch Steuern vom Einkommen (sofern vorhanden) seiner Gesellschafter bzw. sonstiger berechtigter Personen (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548). Die Rückforderung einer zu hohen Erstattung von Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 ist wie eine solche Steuer zu behandeln (BFH v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430, zu § 12 Nr. 3 EStG, wenn auch mit dem im vorliegenden Zusammenhang nur für KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre relevanten Hinweis auf den privaten Charakter der ESt). Die Steuern vom Einkommen müssen nicht festgesetzt sein, auch Rückstellungen für solche Steuern (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 39 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 40 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 43, 45 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 47; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51 [6/2013]) und Vorauszahlungen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 14 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 38 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 43 [11/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 47; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 51 [6/2013]) sind erfasst.

## 61 2. Wichtige Anwendungsfälle

**Abzugsteuern:** Zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören auch Abzugsteuern, die als besondere Erhebungsform der KSt (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]) keine eigene Steuerart darstellen. Zur Anrechnung von Abzugsteuern nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Satz 1 EStG iVm. § 31 Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 32.

► *Kapitalertragsteuer (§§ 43ff. EStG):* Darunter fällt die KapErtrSt, die auf vom KStpfl. erzielte Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 EStG erhoben wird (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; ferner BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 23 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 43 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 27 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 31; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 76). Ihre mitunter festzustellenden objektsteuerartigen Züge stehen der Einordnung als Steuer vom Einkommen nicht entgegen (Einf. KapErtrStR Anm. 9). Nicht hierher gehört die KapErtrSt, die der KStpfl. bei Ausschüttungen und sonstigen Leistungen an Gesellschafter u.Ä. einzubehalten und abzuführen hat, da diese nicht vom KStpfl., sondern nach § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG von den Empfängern geschuldet und vom KStpfl. lediglich nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG entrichtet wird (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 23 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 44 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 27 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 31; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 76). Sie ist gleichwohl nicht abziehbar, da sie Bestandteil der auf Ebene des KStpfl. nicht abziehbaren Verteilung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 3 Satz 1 ist (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548, wonach § 8 Abs. 3 Satz 1 jedoch nicht für stl. Nebenleistungen auf die KapErtrSt gilt; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 27a [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 76). Auf Ebene der Empfänger solcher Leistungen ist insoweit aber ggf. das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 bzw. § 12 Nr. 3 EStG zu beachten (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; ferner s. § 12 Anm. 4). Die KapErtrSt auf andere Leistungen an Dritte (wie etwa Zinszahlungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG oder Leistungen auf typisch stille Beteiligungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) ist ebenfalls keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 und mangels Einkommensverwendung wie die Aufwendungen für die eigentliche Leistung als BA abziehbar (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 27a [5/2010], zu Leistungen auf stille Beteiligungen).

► *Lohnsteuer (§§ 38ff. EStG):* Die LSt, die ein KStpfl. vom Arbeitslohn für seine ArbN einzubehalten und abzuführen hat, ist für den KStpfl. keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 und kann ggf. wie der (Netto-)Arbeitslohn als BA abgezogen werden, da der ArbN nach § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG Schuldner der LSt ist, nicht dagegen der KStpfl. als ArbG (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 44 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 28 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41). Bei Übernahme der LSt durch den ArbG im Falle einer Pauschalierung gilt dasselbe wegen der zu unter-

stellenden wirtschaftlichen Belastung des ArbN trotz eigener Steuerschuldnerschaft des KStpfl. als ArbG (zB nach § 40 Abs. 3 Sätze 1 und 2, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 5 Satz 1 EStG; vgl. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 44 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 28 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41; krit. aber VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 78).

► *Abzugsteuer nach § 50a EStG bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen:* Keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 ist die vom KStpfl. für Rechnung anderer (beschränkt) Stpfl. einbehaltene und abgeführte Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG, die ggf. wie die eigentliche Vergütung als BA abgezogen werden kann (Ausnahme: Übernahme der Abzugsteuer durch den KStpfl.; s. Anm. 91 für Aufsichtsratsvergütungen). Bei beschränkt KStpfl. gehört die von anderen Stpfl. auf ihre Rechnung einbehaltene und abgeführte Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG auf von ihr erzielte Einkünfte zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 23 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 43 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 46; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 31; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 77).

► *Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG):* Die Bauabzugsteuer, die ein KStpfl. nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG für eine an ihn als Leistungsempfänger erbrachte Bauleistung abzuziehen und nach § 48a Abs. 1 Satz 2 EStG für Rechnung des Leistenden abzuführen hat, ist aus Sicht des KStpfl. keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 44 [11/2014]). Sie darf deshalb wie die eigentliche Vergütung der Bauleistung als BA abgezogen werden. Dagegen ist die nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG vom Leistungsempfänger von der Gegenleistung abzuziehende und nach § 48a Abs. 1 Satz 2 EStG für Rechnung des KStpfl. als Leistendem abzuführende Bauabzugsteuer iSd. § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG aus Sicht des KStpfl. eine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1.

► *Weitere Abzugsteuern bei Körperschaften:* Die Abzugsteuer in den Fällen des § 2 Nr. 2 Halbs. 2 iVm. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 ist eine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1, wenn der StAbzug auf vom KStpfl. erzielte Einkünfte vorgenommen wird.

► *Haftungsbeträge für Abzugsteuern:* Haftungsbeträge für nicht ordnungsgemäß einbehaltene und/oder abgeführte Abzugsteuern (zB nach § 42d Abs. 1, § 44 Abs. 5 Satz 1, § 48a Abs. 3 Satz 1, § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG; § 32 Abs. 3 Satz 3 KStG iVm. § 44 Abs. 5 EStG) sind keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1, da diese als Haftungsschuld lediglich wegen einer Pflichtverletzung zu leisten sind (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 28 [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 78; ferner s. „Haftung für [fremde] Steuerschuld“).

**Besondere Körperschaftsteuer für Berufsverbände:** Unter die Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 fällt auch die besondere KSt für Berufsverbände nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4, die bei einer schädlichen Mittelverwendung (unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien) anfällt (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 23 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 43 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 46; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 77).

**Ergänzungsabgaben, insbesondere Solidaritätszuschlag:** Ergänzungsabgaben auf Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41). Dies gilt wegen seines Wesens als Ergänzungsabgabe insbes. für den SolZ zur KSt (§ 1 SolZG; BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 23, 33 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 43 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 29 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 41; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 31; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 76) sowie zu Abzugsteuern auf vom KStpfl. erzielte Einkünfte (H 48 KStH „Nichtabziehbare Steuern“; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 29 [5/2010]).

**Gewerbsteuer:** Als Realsteuer iSd. § 3 Abs. 2 AO mit objektsteuerartigem Charakter (zu Recht krit. zum Objektsteuercharakter s. HEY, GS Trzaskalik, 2005, 219 [225, 234f.], wegen der teilweise gegebenen personalen Zuordenbarkeit) ist die GewSt wohl keine Personensteuer in Gestalt einer Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 47 [11/2014]; KOLLRUSS, BB 2008, 1373; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 43; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 49; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33, 87; so auch, aber ohne Begründung BFH v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. II 2014, 119). Allerdings sind die GewSt und die darauf entfallenden (stl.) Nebenleistungen nach § 4 Abs. 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 keine BA (s. § 4 Anm. 1960ff.) und deshalb auf Ebene des KStpfl. nicht abziehbar (Anm. 26, 64; Einf. KStG Anm. 80; § 8 Anm. 7; § 4 EStG Anm. 1975; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 48; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 47 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 43; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 49; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33, 87).

**Haftung für (fremde) Steuerschuld:** Zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehört nicht eine Haftungsschuld, auch wenn die zugrunde liegende Steuer eine solche Steuer ist, da der KStpfl. insoweit wegen einer Pflichtverletzung für eine fremde Steuerschuld in Anspruch genommen wird (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 43; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 77). Da die Inhaftungnahme keine strafrechtl. Sanktion darstellt, kommt auch das Abzugsverbot in Nr. 3 nicht zur Anwendung (VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 78).

**Kirchensteuer:** Gegenwärtig stellt sich die Frage der Einordnung von KiSt als Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 nicht, da KiSt grds. nur von natürlichen Personen erhoben wird, nicht aber von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (zur Verfassungsmäßigkeit der Heranziehung von juristischen Personen zur KiSt s. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, 206). Nach Auffassung des RFH könnte die juristischen Personen auferlegte KiSt unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu den Steuern vom Einkommen gehören und damit ggf. als BA/WK abziehbar sein (RFH v. 14.6.1928, RStBl. 1928, 343; aA GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]).



**Körperschaftsteuer:** Die wichtigste Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 ist die vom KStpfl. geschuldete und zu entrichtende KSt (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 22 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 30 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 27 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 48; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 30; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 76).

**Pauschsteuer nach § 5 Abs. 2 KapErhStG:** Die Pauschsteuer nach § 5 Abs. 2 KapErhStG für den Fall der Erhöhung des Nennkapitals durch die Umwandlung von Altrücklagen, die durch Art. 13 Nr. 1 des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) aufgehoben wurde und letztmals auf die Rückzahlung von Nennkapital anzuwenden war, die in vor dem 1.1.2002 beginnenden Wj. erfolgte (§ 8a Abs. 2 KapErhStG), war keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 des KStpfl., sondern der Anteilseigner (§ 5 Abs. 2 Satz 1 KapErhStG). Ungeachtet dessen war ihr Abzug auf Ebene des KStpfl. nach § 5 Abs. 2 Satz 4 KapErhStG ausgeschlossen (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 81).

### 3. Ausländische Steuern

62

#### Ausländische Steuern als Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1:

Mangels einer entsprechenden Einschränkung fallen grds. auch ausländ. Steuern, die den deutschen Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 entsprechen, unter Nr. 2 Halbs. 1 (BFH v. 3.4.1962 – I 196/59 U, BStBl. III 1962, 254; v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140; v. 26.10.1972 – I R 125/70, BStBl. II 1973, 271; v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; FG Hamb. v. 13.9.2006 – 6 K 242/02, EFG 2007, 616, rkr.; H 48 KStH 2008 „Nichtabziehbare Steuern“; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 11 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33, 34 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 55 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 30 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 45; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 51; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 40; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 86; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 34 [1/2006]), insbes. Quellensteuern (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 55 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 45; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 51). Bei der – ausschließlich tatrichterlichen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 45) – Prüfung, ob eine ausländ. Steuer einer deutschen Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 entspricht (dazu s. HENDRICKS, IStR 2011, 711 [712 ff.]), sind nach der Rspr. ggf. auch sachverhaltsgestaltende Fiktionen des ausländ. Rechts zu berücksichtigen (FG Hamb. v. 13.9.2006 – 6 K 242/02, EFG 2007, 616, rkr.; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 45; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 40). Es ist nicht erforderlich, dass eine entsprechende deutsche Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 tatsächlich existiert bzw. erhoben wird.

**Verhältnis zu Mechanismen zur Vermeidung, Beseitigung bzw. Abmilderung von juristischen Doppelbesteuerungen:** Die Folgen des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 werden in Bezug auf ausländ. Steuern vom Einkommen in vielen Fällen durch die weiterhin anwendbaren Mechanismen zur Beseitigung bzw. Abmilderung von juristischen Doppelbesteuerungen durch Anrechnung von ausländ. Steuern (§ 26 Abs. 1 bzw. 6 Satz 1 KStG iVm. Art. 23B OECD-MA, Art. 22 Abs. 1 Nr. 2 DE-VG bzw. § 34c Abs. 1 EStG) oder Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG iVm. § 34c Abs. 2, 3 EStG; beachte aber Hinzurechnung nach § 8 Nr. 12 GewStG) beseitigt oder abgemildert (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; v. 31.5.2005 – I R 68/03, BStBl. II 2006, 380; ferner BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 11 [3/2015]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 55 [11/2014]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 34 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 30, 31 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 45; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 40; VALTA in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 86; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 34 [1/2006]; ferner s. Anm. 30, 33). Die Anwendbarkeit derartiger Mechanismen, insbes. die Anrechenbarkeit, ist allerdings keine Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 auf ausländ. Steuern (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 11 [3/2015]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 40; VALTA in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 87). Sie stellen keine Ausnahme vom Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 dar, da es bei ihnen materiell um eine Beseitigung bzw. Abmilderung der juristischen Doppelbesteuerung der im Ausland erzielten Einkünfte geht (BFH v. 3.4.1962 – I 196/59 U, BStBl. III 1962, 254; v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140, zum Abzug ausländ. Steuern wie SA nach § 15 KStDV 1955 iVm. §§ 35, 51 EStDV 1955; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 34 [12/2012]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 34 [1/2006]). Vor diesem Hintergrund gilt das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 für ausländ. Steuern vom Einkommen trotz der von § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG gewollten Beseitigung der Doppelbesteuerung auch dann, wenn eine solche Steuer wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen nicht angerechnet werden darf (BFH v. 26.10.1972 – I R 125/70, BStBl. II 1973, 271; v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 11 [3/2015]). Eine Billigkeitsentscheidung zugunsten einer Anrechnung ist in solchen Fällen wegen der gesetzlichen Wertungen nicht möglich (BFH v. 26.10.1972 – I R 125/70, BStBl. II 1973, 271), auch nicht aus verfassungsrechtl. Gründen (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086). Dies gilt schon deshalb, weil der die Folgen einer Doppelbelastung abmildernde Abzug der ausländ. Steuer nach § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2, 3 EStG möglich bleibt. Die Pauschalierung der auf ausländ. Einkünfte entfallenden inländ. Steuer nach § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 5 EStG steht der Anwendung des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 nicht entgegen (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 31 [5/2010]; aA BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 11 [3/2015]). Bei Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Freistellung von ausländ. Einkünften (Art. 23A OECD-MA; Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 DE-VG) sind diese im Inland nicht zu berücksichtigen. Die auf diese Einkünfte entfallende ausländ. Steuer ist regelmäßig bereits nach § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbar, jedenfalls aber nach Nr. 2 Halbs. 1.

**4. Aufwendungen im Zusammenhang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten)** 63

Nicht zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören (andere) Aufwendungen, auch wenn sie in einem Zusammenhang mit den genannten Steuern stehen, da eine enge Auslegung des Begriffs der Steuern vom Einkommen geboten ist (Anm. 8). Dies gilt insbes. für Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 37 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 40 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 26a [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 17; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 38; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 45; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 73; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 73; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 49, 50 [6/2013]), aber auch für Finanzierungskosten (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 40 [11/2014]). Die Abziehbarkeit setzt jedoch voraus, dass die Aufwendungen BA bzw. WK sind (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 37 [12/2012]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 45). Bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre wie KapGes. ist dies stets der Fall (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 38). Entsprechende Aufwendungen können allerdings vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 38).

**II. Sonstige Personensteuern (Nr. 2 Halbs. 1)**

**1. Begriff** 64

Zu den sonstigen Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören Steuern, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des KStpfl. anknüpfen (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 26, 28 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 43; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 81). Objektsteuern sind demnach keine Personensteuern (BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 43). Folglich gilt Nr. 2 Halbs. 1 nicht für Realsteuern wie die GrSt (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 43) und die GewSt (§ 3 Abs. 2 AO; zur GewSt s. Anm. 26, 61). Auch Verkehrsteuern wie die GrESt (EHMCKE in DStJG 20 [1997], 257 [262]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 43) und Verbrauchsteuern wie die USt (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 46) sind keine Personensteuern (zur Nichtabziehbarkeit von USt s. aber Anm. 68–70).

**2. Wichtige Anwendungsfälle** 65

**Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer:** Sonstige Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 sind insbes. die ErbSt/SchenkungSt (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; H 48 KStH „Nichtabziehbare Steuern“; ferner BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; v. 7.12.1990 – X R 72/89, 1991, 350; v. 23.2.1994 – X R 123/92,

BStBl. II 1994, 690, zu § 12 Nr. 3 EStG; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 46 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 32 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 44; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 81; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 36 [1/2006]) und die Erbersatzsteuer (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; H 48 KStH „Nichtabziehbare Steuern“; OFD Düss. v. 24.6.1980 – S 2755 A-St 13 H, KSt-Kartei NW § 10 KStG Karte 1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 33 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 46 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 1, 25, 32 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 81; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 36, 37 [1/2006]). Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen kann ErbSt/SchenkungSt anfallen, wenn diese Erwerber eines stpfl. Erwerbs iSd. § 1 Abs. 1 ErbStG sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Buchst. d ErbStG), wozu in Zeitabständen von je 30 Jahren das Vermögen einer wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichteten Stiftung und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, gehört (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; sog. Erbersatzsteuer). Die Erbersatzsteuer gehört bei Erhebung in Jahresbeträgen nach § 24 Sätze 1 und 2 ErbStG auch hinsichtlich eines rechnerischen Zinsanteils zu den sonstigen Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; ferner: OFD Düss. v. 24.6.1980, KSt-Kartei NW § 10 KStG Karte 1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 10 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 26; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 32a [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 44; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 37 [1/2006]; aA Nds. FG v. 8.3.1994 – VI 268/91, EFG 1994, 1018). Zum Abzug einer verrenteten Erbersatzsteuer als dauernde Last nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG s. Anm. 26; zur StErmäßigung nach § 35b EStG s. Anm. 31.

**Vermögensteuer:** Grundsätzlich gehört auch die VSt zu den sonstigen Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (BFH v. 16.1.1951 – I 39/50 S., BStBl. III 1951, 37; v. 21.11.1967 – I R 115/66, BStBl. II 1968, 189, zu § 12 Nr. KStG 1949; v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; ferner GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 34 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 46 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 1, 32 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 44; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 36 [1/2006]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 81; VOGEL, StuW 1977, 97 [114]). Dies ist derzeit nur für ausländ. Vermögensteuern von Bedeutung (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 44; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33; allgemein zu ausländ. Steuern s. Anm. 62), da die deutsche VSt seit dem VZ 1995 nicht mehr erhoben wird (zum Hintergrund s. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 in Bezug auf die VSt s. Anm. 11).

**3. Ausländische Steuern**

66

**Ausländische Steuern als sonstige Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1:**

Wie ausl. Steuern vom Einkommen (Anm. 62) fallen auch ausl. sonstige Personensteuern unter Nr. 2 Halbs. 1. Es gilt auch für eine ausl. VSt (Anm. 65; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 34 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 1, 25, 32 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 45; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 33; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 86). Dem steht nicht entgegen, dass die VSt in Deutschland nicht mehr erhoben wird (Anm. 65).

**Verhältnis zu Mechanismen zur Vermeidung, Beseitigung bzw. Abmilderung von juristischen Doppelbesteuerungen:** Für das Verhältnis des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 zu den Mechanismen zur Vermeidung, Beseitigung bzw. Abmilderung einer juristischen Doppelbesteuerung (etwa in § 21 ErbStG; § 11 VStG) gelten die Ausführungen zu den Steuern vom Einkommen entsprechend (Anm. 62).

**4. Aufwendungen im Zusammenhang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs- und Prozesskosten)**

67

Für andere Aufwendungen, die nur im Zusammenhang mit den sonstigen Personensteuern stehen, etwa Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten, gelten die Ausführungen zu den Steuern vom Einkommen entsprechend (Anm. 63).

**III. Umsatzsteuer (Nr. 2 Halbs. 1)****1. Umsatzsteuer auf Entnahmen**

68

**Begriff der Entnahme:** Nr. 2 Halbs. 1 enthält wie § 12 Nr. 3 Halbs. 1 EStG für EStpfl. ein Abzugsverbot für die USt auf Umsätze, die Entnahmen sind.

► *Maßgeblichkeit des einkommensteuerrechtlichen Begriffs der Entnahme in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG:* Für die Bestimmung des Begriffs der Entnahme ist nicht der ustl. Entnahmebegriff in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG maßgeblich, sondern wegen des Verweises in § 8 Abs. 1 Satz 1 der estl. Entnahmebegriff in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 26 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 50 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 47; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 54; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 35; aA MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 34 [5/2010]). Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Entnahmen im estl. Sinne alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Zu den Entnahmen im estl. Sinne gehören folglich neben den Substanzentnahmen auch „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahmen“ (Nutzung von Gegenständen des BV und Erbringung von Dienstleistungen mit betrieblichen Mitteln zu unternehmensfremden Zwecken; zu Einzelheiten s. § 4 EStG Anm. 151 ff.). Der estl. Entnahmebegriff ist damit weiter als der ustl. Begriff der Entnahme in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, der nur die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, umfasst.

► *Entnahme eines Gegenstands*: Zur Entnahme iSd. § 10 Nr. 2 gehört in jedem Fall die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Demgegenüber dürften die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an dessen Personal für dessen privaten Gebrauch nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG und die andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG nicht unter den Begriff der Entnahme iSd. § 10 Nr. 2 Halbs. 1 fallen (aA PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 47). Durch die bezeichneten unentgeltlichen Zuwendungen werden regelmäßig keine betriebsfremden Zwecke verfolgt, vielmehr sind diese Zuwendungen unternehmerisch motiviert, da sie einen Bestandteil des Lohns des Personals (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG; KLENK in SÖLCH/RINGLEB, § 3 Rn. 352 [3/2013]; NIESKENS in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 3 Rn. 1509 [9/2013]) bzw. eine Werbe- oder ähnliche Maßnahme (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG; BTDrucks. 14/23, 196; NIESKENS in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 3 Rn. 1561 [9/2013]) darstellen. Die Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung im Rahmen der USt § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG dient der Sicherstellung der konzeptionell vorgesehenen Besteuerung des sog. (End-)Verbrauchers, der im Falle einer unentgeltlichen Zuwendung andernfalls nicht möglich wäre (KLENK in SÖLCH/RINGLEB, § 3 Rn. 352, 372 [3/2013]; NIESKENS in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 3 Rn. 1509, 1561 [9/2013]). Wegen der hier vertretenen Maßgeblichkeit des estl. Entnahmebegriffs (s. „Maßgeblichkeit ...“) können jedoch nur „Entnahmen“ aus betriebsfremden Zwecken berücksichtigt werden. Unerheblich dürfte dabei sein, dass der KStpfl. die USt im Falle unentgeltlicher Zuwendungen nicht auf den sog. (End-)Verbraucher überwälzen kann (KLENK in SÖLCH/RINGLEB, § 3 Rn. 352 [3/2013]) und folglich keine BE entstehen. Die Entstehungsgeschichte des Abzugsverbots für Entnahmen, das das Abzugsverbot für die USt für den Eigenverbrauch ablöste (Anm. 3), ändert daran nichts (offenbar aA PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 47), da sich der Eigenverbrauch iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG aF nicht vollständig mit den Tatbeständen in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG deckt.

► *„Nutzungs-“ und „Leistungsentnahme“*: „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahmen“ fallen ustl. unter den Tatbestand in § 3 Abs. 9a Nr. 1 bzw. 2 UStG. Folgt man der hier vertretenen Auffassung zur Maßgeblichkeit des estl. Entnahmebegriffs (s. „Maßgeblichkeit ...“), gehört auch die USt auf solche „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahmen“ zur nichtabziehbaren USt iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 26 [12/2012]; aA MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 34 [5/2010]). Das Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 Halbs. 1 greift entsprechend der Maßgeblichkeit des estl. Entnahmebegriffs jedoch nur, wenn die Nutzung bzw. Leistung für betriebsfremde Zwecke erfolgt. Damit fällt die ebenfalls von den Tatbeständen in § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG ausgelöste USt auf Umsätze zugunsten des Personals nicht unter das Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 Halbs. 1, da entsprechende Umsätze unternehmerisch und damit gerade nicht durch betriebsfremde Zwecke motiviert sind (zu dieser Argumentation s. „Entnahme ...“).

► *Berechtigung zum Vorsteuerabzug*: § 10 Nr. 2 Halbs. 1 ist nur relevant, wenn aufgrund der genannten Tatbestände USt anfällt, was insbes. voraussetzen kann, dass der KStpfl. Vorsteuer abgezogen hat (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 34; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 93) bzw. der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG).

**Höhe der Umsatzsteuer bei Entnahmen:** Für die Bestimmung der Höhe der nichtabziehbaren USt sind die Regelungen des UStG maßgeblich, insbes. die Regelung über die Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2 bzw. 3 UStG. Die Bewertung der Entnahme für estl. Zwecke gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1 EStG mit dem Teilwert bei „Substanzentnahmen“ bzw. mit den tatsächlichen Selbstkosten bei „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahmen“ (zu Einzelheiten s. § 6 EStG Anm. 1197, 1201, jeweils mit Nachweisen zur Rspr.) ist insoweit unerheblich (aA GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 27 [12/2012]).

**Praktische Bedeutung:** Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 für USt auf Umsätze, die Entnahmen sind, hat nur geringe praktische Bedeutung. Im Falle einer Entnahme dürften regelmäßig die Voraussetzungen einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 erfüllt sein, die als speziellere Regelung die Vorschriften über die Entnahme verdrängt (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 12 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 28; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 50 [11/2014]; KLUTH/STUHLSDREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 22 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 34a [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 48; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 36, jeweils mit dem Hinweis auf Sachspenden als möglichen Anwendungsfall; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 95; wohl auch VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 40 [1/2006]). In diesen Fällen greift dann das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 für USt auf Umsätze, die vGA sind (Anm. 69). Dies gilt insbes. für KapGes., die nach der Rspr. keine außerbetriebliche Sphäre haben (Anm. 19; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 95).

## 2. Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen

69

**Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung:** Nr. 2 Halbs. 1 enthält anders als § 12 Nr. 3 Halbs. 1 EStG für EStpfl. auch ein Abzugsverbot für die USt auf Umsätze, die vGA sind. Für natürliche Personen wäre ein solches Abzugsverbot mangels Möglichkeit zur (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttung nicht relevant.

► *Maßgeblichkeit des körperschaftsteuerlichen Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG:* Unter dem Begriff der vGA sind im vorliegenden Zusammenhang vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu verstehen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 51 [11/2014]; zu Einzelheiten von vGA s. § 8 Anm. 100 ff.). Daher muss die USt insbes. von einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Ereignis ausgelöst werden, um unter das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 zu fallen. Eine betriebliche Veranlassung genügt demgegenüber nicht.

► *Entnahme eines Gegenstands:* Ustl. kann eine vGA im Falle einer unentgeltlichen Wertabgabe den Tatbestand in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (Entnahme eines Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke) erfüllen, im Falle eines zu niedrigen Entgelts aber auch den Tatbestand einer („normalen“) Lieferung iSd. § 3 Abs. 1 UStG (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 49). Die Tatbestände in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 bzw. 3 UStG (unentgeltliche Zuwendungen führen dagegen nicht zu einer nicht abziehbaren USt iSd. Nr. 2 Halbs. 1, da es wegen der regelmäßig betrieblichen Veranlassung der von diesen Tatbeständen erfassten unentgeltlichen Zuwendungen (Anm. 68) an einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis fehlt, die einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 eigentümlich sind (s. „Maßgeblichkeit ...“).

► „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahme“: Eine vGA kann als „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahme“ in Gestalt einer unentgeltlichen Wertabgabe auch die Tatbestände in § 3 Abs. 9a Nr. 1 bzw. 2 UStG (Verwendung eines Gegenstands bzw. unentgeltliche Erbringung einer Leistung für unternehmensfremde Zwecke) erfüllen (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 29 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 49; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 37; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 93), im Falle eines zu niedrigen Entgelts aber auch den Tatbestand einer („normalen“) sonstigen Leistung iSd. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Wie bei einer „Entnahme“ (Anm. 68) fallen betrieblich veranlasste sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben an das Personal mangels für die Annahme einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 erforderlicher Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht unter Nr. 2 Halbs. 1.

► *Berechtigung zum Vorsteuerabzug*: § 10 Nr. 2 Halbs. 1 ist nur relevant, wenn aufgrund der genannten Tatbestände USt anfällt, was insbes. voraussetzen kann, dass der KStpfl. Vorsteuer abgezogen hat (§ 3 Abs. 1b Satz 2, Abs. 9a Nr. 1 UStG; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 34; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 93).

**Höhe der Umsatzsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen:** Für die Bestimmung der Höhe der USt sind die Regelungen des UStG maßgeblich, insbes. die Regelung über die Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2 bzw. 3 UStG (§ 8 Anm. 219) und im Falle eines zu niedrig bemessenen Entgelts die Mindestbemessungsgrundlage in § 10 Abs. 5 Satz 1 UStG (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 49; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 37; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 94).

**Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung für Körperschaftsteuer:**

Eine vGA ist im Falle der Hingabe von WG für kstl. Zwecke mit dem gemeinen Wert iSd. § 9 BewG zu bewerten (BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; H 37 KStH 2008 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“; § 8 Anm. 219; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 29 [12/2012]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 37; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 94; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 41 [1/2006]). Dieser enthält die nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG auf die vGA entfallende USt, die folglich bereits über § 8 Abs. 3 Satz 2 korrigiert und entgegen dem Wortlaut nicht noch einmal nach Nr. 2 Halbs. 1 hinzugerechnet wird (BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2004, 105; R 37, R 48 Abs. 1 KStR 2004; R 8.6, R 10.1 Abs. 1 KStR 2015 [Entwurf]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 12 [3/2015]; GOSCH in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 384; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 29 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 51 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 36a [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 49; REISS, DB 1990, 1936 [1940]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 37; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 94; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 41 [1/2006]; ferner s. § 8 Anm. 219). Im Falle einer Nutzungsüberlassung bzw. Leistungserbringung ist die vGA mit der erzielbaren Vergütung (BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; H 37 KStH 2008 „Nutzungsüberlassungen“) bzw., sofern eine solche nicht feststellbar ist, mit den tatsächlichen Selbstkosten zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801; v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190) zu bewerten. Auch in diesem Fall ist die nach



§ 3 Abs. 9a Nr. 1 bzw. 2 UStG auf die vGA entfallende USt nicht über Nr. 2 Halbs. 1 hinzuzurechnen, wenn diese bereits im Rahmen der vGA korrigiert wurde (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 30 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 49).

### 3. Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG gilt 70

Nach Nr. 2 Halbs. 1 sind ferner Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen für Zwecke der KSt (VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 42 [1/2006]) nicht abziehbar, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG gilt. Aus der punktuellen Aufzählung kann man folgern, dass Vorsteuerbeträge, die nach dem UStG nicht abgezogen werden dürfen (dazu sogleich), auch für Zwecke der KSt nur dann nicht abziehbar sind, wenn dies in § 10 Nr. 2 Halbs. 1 ausdrücklich angeordnet ist (VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 96). Nr. 2 Halbs. 1 erfasst Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen iSd. § 4 EStG für Geschenke an Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2), Aufwendungen für Gästehäuser (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3), Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- oder Motorjachten etc. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 4), und andere Aufwendungen, die die Lebensführung des KStpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie unangemessen sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7), sowie Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b (häusliche Arbeitszimmer im vorliegenden Zusammenhang nicht relevant) und 7 EStG, wenn sie nicht einzeln und getrennt von den anderen BA aufgezeichnet werden (Abs. 7).

Die Regelung entspricht dem Abzugsverbot für Vorsteuerbeträge in § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG mit Ausnahme der dort nicht genannten estl. nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 7 EStG (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 50) und der dort genannten, hier mangels Anwendbarkeit (Anm. 25–27) aber fehlenden Aufwendungen iSd. § 12 EStG. In Bezug auf Bewirtungsaufwendungen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist zu beachten, dass der Vorsteuerabzug auf „angemessene und nachgewiesene“ Aufwendungen insgesamt nicht ausgeschlossen ist und deshalb für Zwecke der USt auch die Vorsteuer auf angemessene Aufwendungen abgezogen werden darf, die auf die Aufwendungen entfällt, die 70 % der angemessenen Aufwendungen übersteigt (§ 15 Abs. 1a Satz 2 UStG; Abschn. 15.6 Abs. 2 Satz 6 UStAE). Da die entsprechende Vorsteuer keinen Aufwand darstellt, ist sie (ungeachtet der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 fortbestehenden Nichtabziehbarkeit der zugrunde liegenden Aufwendungen für Zwecke der KSt) nicht nach Nr. 2 Halbs. 1 als nichtabziehbar zu behandeln (BayLfSt. v. 2.11.2005 – S 2755-1 St31N, DB 2005, 2495; ferner s. § 9b Anm. 24). Dasselbe muss für die Vorsteuer auf Aufwendungen gelten, die wegen Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 für Zwecke der KSt nicht abziehbar sind, da die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten den Vorsteuerabzug nicht ausschließt (Abschn. 15.6 Abs. 2 Satz 6 UStAE) und deshalb kein Aufwand verbleibt (KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 29 [6/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 50).

#### 71 4. Aufwendungen im Zusammenhang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs- und Prozesskosten)

Für andere Aufwendungen, die nur im Zusammenhang mit der USt für Entnahmen oder vGA bzw. den Vorsteuerbeträgen stehen, etwa Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten, gelten die Ausführungen zu den Steuern vom Einkommen entsprechend (Anm. 63).

### IV. Nebenleistungen (Nr. 2 Halbs. 2)

#### 72 1. Begriff

Unter das Abzugsverbot in Nr. 2 fallen neben den in Halbs. 1 bezeichneten Steuern und Vorsteuerbeträgen nach Halbs. 2 ausdrücklich auch die auf diese Steuern entfallenden „Nebenleistungen“ (ferner s. R 48 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004; R 8.1 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015 [Entwurf]). Gemeint sind stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 36 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 27, noch zu § 3 Abs. 3 AO; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 58 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 39 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 14; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 52; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 41; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 101; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 43 [1/2006]). Zu diesen gehören Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 46 [11/2014]; HRUSCHKA, Stbg 2012, 1 [4]), Verspätungszuschläge (§ 152 AO; BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548), Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO, Zinsen (dazu sogleich), Säumniszuschläge (§ 240 AO; BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477), Zwangsgelder (§ 329 AO), Kosten (§§ 89, 178, 178a, 337–345 AO; zu Einzelheiten s. sogleich und Anm. 73), Zinsen im Sinne des Zollkodex und Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG. Zu den Zinsen, die nach § 3 Abs. 4 AO stl. Nebenleistungen darstellen, gehören Nachforderungs-/Erstattungszinsen (§ 233a AO; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; ferner BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917; v. 21.10.2010 – IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430, zu § 12 Nr. 3 Halbs. 2 EStG; ferner BMF v. 5.10.2000 – IV C 1 - S 2252-231/00, BStBl. I 2000, 1508; H 48 KStH 2008 „Zinsen“; zu Erstattungszinsen s. Anm. 45), Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO; BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477), Prozesszinsen (§ 236 AO; ferner H 48 KStH 2008 „Zinsen“) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697). Die zu den (stl.) Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO gehörenden Kosten sind durch den Klammerzusatz in dieser Vorschrift abschließend definiert (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 57).

Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 2 gilt ausdrücklich nur für stl. Nebenleistungen, die auf nichtabziehbare Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 entfallen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 28; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 58 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 53; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10

Rn. 43; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 48 [6/2013]; zu diesen Steuern s. Anm. 60–71), einschließlich ausländ. Steuern (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 58 [11/2014], auch zur Bedeutung des sog. *ordre public*; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 39 [5/2010]). Dementsprechend erstreckt es sich nicht auf von KStpfl. zu erbringende stl. Nebenleistungen, die auf Steuern entfällt, die von anderen geschuldet wird (zB Verspätungszuschläge auf LSt, KapErtrSt, StAbzug nach § 50a EStG, KiSt, pauschale LSt nach §§ 40 ff. EStG; BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; Anm. 61; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 36 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 28; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 40, 41 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 53; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 43; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 101; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 48 [6/2013]; zu Hinterziehungszinsen iSd. § 235 AO auf nicht von Nr. 2 erfasste Steuern s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG; dazu s. Anm. 26), selbst wenn diese (wie etwa die KapErtrSt) wegen von KStpfl. geleisteten Gewinnausschüttungen gezahlt wird (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; Anm. 61; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 40 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 43).

## 2. Wichtige Anwendungsfälle

73

**Gebühr für verbindliche Auskunft und Vorabverständigungsverfahren (§§ 89 Abs. 3 Satz 1, 178a AO):** Zu den Kosten, die als (stl.) Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO nach Nr. 2 Halbs. 2 nicht abziehbar sind, gehört insbes. die Gebühr für eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO, da § 89 AO in der Legaldefinition der stl. Nebenleistungen in § 3 Abs. 4 AO im Klammerzusatz nach dem Begriff der Kosten (Anm. 72) ausdrücklich genannt ist (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 13 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 44 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 58 [11/2014], wenn auch krit.; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 22 [6/2013]; LAHME/REISER, BB 2007, 408 [412]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 40 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 57; RAMER in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 64; ferner OFD Münster v. 10.4.2008, DB 2008, 958, zu § 12 Nr. 3 EStG; aA DIKMEN, SAM 2014, 90; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 46; SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 76 [1/2012]). Die an der Nichtabziehbarkeit geäußerte Kritik (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 57; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 46; SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 76 [1/2012]) ist berechtigt, sie kann wegen des eindeutigen Wortlauts der maßgeblichen Regelung die Nichtabziehbarkeit jedoch nicht verhindern (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 57). Die Nichtabziehbarkeit nach Nr. 2 Halbs. 2 gilt allerdings nur, wenn die verbindliche Auskunft in Nr. 2 Halbs. 1 bezeichnete Steuern betrifft (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 44 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 57). Dasselbe gilt für die Gebühr für die Bearbeitung eines Antrags auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens, das auf Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung (Advance Pricing Agreement; APA) gerichtet ist, da auch § 178a AO ausdrücklich in § 3 Abs. 4 AO genannt ist (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 58 [11/2014]; RAMER in SCHNITZER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 64).

**Weitere Kosten:** Auch die Kosten für eine sog. kostenpflichtige Amtshandlung nach § 178 AO und die Kosten im Vollstreckungsverfahren nach §§ 337 bis 345

AO rechnen wegen der ausdrücklichen Erwähnung in § 3 Abs. 4 AO zu den Nebenleistungen, die nach Nr. 2 Halbs. 2 nichtabziehbar sind, wenn sie auf nach Nr. 2 Halbs. 1 nichtabziehbare Steuern entfallen. Verfahrenskosten (insbes. Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten) gehören dagegen nicht zu den stl. Nebenleistungen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 57; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 86; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 49, 50 [6/2013]).

### 74 3. Zinsen für Darlehen von Dritten zur Zahlung von Steuern

Im Hinblick auf Zinsen auf Darlehen von Dritten zur Zahlung von nach Nr. 2 Halbs. 1 nicht abziehbaren Steuern ist zwischen KStpfl. mit und ohne außerbetriebliche Sphäre zu differenzieren.

**Körperschaftsteuerpflichtige ohne außerbetriebliche Sphäre** (insbes. KapGes.) dürfen solche Zinsen als BA abziehen (BEHRENS, FR 2015, 214 [217]; EG-GESIECKER/ELLERBECK, BB 2004, 745 [748]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 104). Dem steht Nr. 2 Halbs. 1 und 2 nicht entgegen, da nach seinem Wortlaut nur die in Nr. 2 genannten Steuern und die darauf entfallenden Nebenleistungen nichtabziehbar und solche Zinsen nach der Definition in § 3 Abs. 4 AO insbes. keine stl. Nebenleistungen sind. Der BFH hat diese Frage in Bezug auf die Rechtslage nach Erstreckung des Abzugsverbots auf Nachforderungszinsen durch Änderung des Halbs. 2 im Rahmen des StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1990, 304; Anm. 3) bislang offen gelassen (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470). Zur alten Rechtslage hatte der BFH noch entschieden, dass durch die Zahlung von KSt angefallene Kreditzinsen (wie auch die damals noch nicht von Nr. 2 erfassten Nachforderungszinsen) BA und deshalb abziehbar seien (BFH v. 23.5.1984 – I R 204/80, BStBl. II 1984, 672; v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; unklar BFH v. 27.6.1985 – I B 23/85, BStBl. II 1985, 605). Die Rspr. des BFH zu § 12 Nr. 3 EStG (dazu sogleich „Körperschaftsteuerpflichtige mit ...“) kann nicht auf KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre übertragen werden, da sich der BFH dort ausdrücklich auf die Trennung zwischen der Erwerbssphäre und der (nichtsteuerbaren) Einkommensverwendung (entspricht der außerbetrieblichen Sphäre bei KStpfl.) stützt (BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470). Würde der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Zinsen auf Darlehen von Dritten zur Zahlung von Steuerschulden bei KStpfl. als systemwidrig ansehen, würde er ein entsprechendes Abzugsverbot einführen.

**Körperschaftsteuerpflichtige mit außerbetrieblicher Sphäre:** Demgegenüber stellen Zinsen auf Darlehen an Dritte zur Zahlung von nach Nr. 2 nicht abziehbaren Steuern bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre keine BA bzw. WK dar, da die Entrichtung von Steuern und Zinsen (einschließlich der Zinsen auf Darlehen von Dritten zur Entrichtung von Steuern) dem nichtsteuerbaren Bereich der KStpfl. zuzuordnen sind (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342). Die Nichtabziehbarkeit folgt jedoch nicht unmittelbar aus Nr. 2 Halbs. 1 und 2, sondern aus der in Nr. 2 bestätigten Zuordnung solcher Zinsen zur außerbetrieblichen Sphäre. Auch der Gesetzgeber scheint im Hinblick auf § 12 Nr. 3 EStG davon auszugehen, dass die Zahlung von Zinsen auf Darlehen von Dritten zur Zahlung von

Steuerschulden der außersteuerlichen Sphäre von EStpf. zuzuordnen ist (BTDrucks. 14/265, 175).

Einstweilen frei.

75–79

### E. Erläuterungen zu Nr. 3: Geldstrafen, etc.

**Schrifttum:** LORITZ, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, Geldbußen, Ordnungsgeldern, Zwangsgeldern und Verteidigungsaufwendungen, WM 1983, 322; BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 25.4.1984, FR 1984, 405; DANKMEYER, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 25.4.1984, DB 1985, 2108; SALLER, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben?, DStR 1996, 534; EHMCKE, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, DStJG 20 (1997), 257; GRÜTZNER, Das Abzugsverbot für Geldstrafen und Geldbußen, BBK 2007, 311; OLGEMÖLLER, Steuerliche Absetzbarkeit strafverteidigungsbedingter Aufwendungen, AG 2008, 495; PARTSCH, Hundert Jahre Erfahrung mit einem Unternehmensstrafrecht in den USA, in KEMPF/LÜDERSSEN/VOLK, Unternehmensstrafrecht, Berlin 2012, 55; SILVA SANCHEZ, Die strafrechtliche Haftung von juristischen Personen nach spanischem Strafrecht, in KEMPF/LÜDERSSEN/VOLK, Unternehmensstrafrecht, Berlin 2012, 59; WEBER-REY, Festung Unternehmen oder System von Schlüsselfunktionen – ein Diskussionsbeitrag zum Thema Risiko, Haftung und Unternehmensstrafrecht, AG 2012, 365; WEBER-REY, Festung Unternehmen oder System von Schlüsselfunktionen – ein Diskussionsbeitrag zum Thema Risiko, Haftung und Unternehmensstrafrecht, in KEMPF/LÜDERSSEN/VOLK, Unternehmensstrafrecht, Berlin 2012, 59; DANNINGER/LEIDEL/WOBST, Die steuerliche Berücksichtigung der finanziellen Folgen eines Strafverfahrens, KSzW 2013, 378; DIXON/GÖSSWEIN/HOHMANN, Gesetze zur Bekämpfung der Korruption im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland sowie in der Bundesrepublik Deutschland, NZWiSt. 2013, 361; KUTSCHATY, Unternehmensstrafrecht: Deutschland debattiert, der Rest Europas handelt, DRiZ 2013, 16; LEIPOLD, Unternehmensstrafrecht – Eine rechtspolitische Notwendigkeit?, ZRP 2013, 34; SCHÜNEMANN, Zur Frage der Verfassungswidrigkeit und der Folgen eines Strafrechts für Unternehmen, München 2013; BALE, Die Entwicklung des US-amerikanischen Rechts der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen, ZStW 126 (2014), 27; GÖRTZ, Unternehmensstrafrecht: Entwurf eines Verbandsstrafgesetzbuches, Wij 2014, 8; GUERRINI, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen in Italien, NZWiSt. 2014, 361; HAACK, Gesetzentwurf zur Einführung eines Unternehmensstrafrechts, NWB 2014, 43; HAUBNER, Der Gesetzentwurf Nordrhein-Westfalens zur Einführung eines Unternehmensstrafrechts, DB 2014, 1358; HEIN, Verbandsstrafgesetzbuch (VerbStrG-E) – Bietet der Entwurf Anreize zur Vermeidung von Wirtschaftskriminalität in Unternehmen?, CCZ 2014, 75; HEUKING/VON COELLN, Die aktuelle Diskussion um Buße und Strafe für Unternehmen, BB 2014, 3016; HILF, Die Strafbarkeit juristischer Personen im schweizerischen, österreichischen und liechtensteinischen Recht, ZStW 126 (2014), 73; HOVEN, Der nordrhein-westfälische Entwurf eines Verbandsstrafgesetzbuchs – Eine kritische Betrachtung von Begründungsmodell und Voraussetzungen der Straftatbestände, ZIS 2014, 19; HOVEN/WIMMER/SCHWARZ/SCHUMANN, Der nordrhein-westfälische Entwurf eines Verbandsstrafgesetzes – Kritische Anmerkungen aus Wissenschaft und Praxis, NZWiSt. 2014, 161, 202, 241; PIETH, Braucht Deutschland ein Unternehmensstrafrecht?, KJ 2014, 276; PFLAUM, Straf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Rechtsfolgen und Verfahrenskosten im Ertragsteuerrecht – Teil 1 –, StBp 2014, 339; RÜBENSTAHL/TSAMBIKAKIS, Neues Unternehmensstrafrecht: Der NRW-Gesetzentwurf zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Verbänden, ZWH 2014, 8; TRICOT, Unternehmensstrafbarkeit in Frankreich, ZStW 126 (2014), 55; WITTE/WAGNER, Die Initiative Nordrhein-Westfalens zur Einführung eines Unternehmensstrafrechts, BB 2014, 643; ZIESCHANG, Das Verbandsstrafgesetzbuch, Kritische Anmerkungen zu dem

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden, GA 2014, 91; KREMS, Der NRW-Entwurf für ein Verbandsstrafgesetzbuch, ZIS 2015, 6; KUTSCHATY/KRINGS, Strafen für Unternehmen, DRiZ 2015, 16; PETERS/HAMMES, Neuralgische Punkte des Entwurfs zum Gesetz eines Unternehmensstrafrechts – Aktuelles zum Stand der Dinge, ZWH 2015, 49; WILLEMS, Der NRW-Entwurf für ein Verbandsstrafgesetzbuch - die Perspektive der Wirtschaft, ZIS 2015, 40.

**Verwaltungsanweisungen:** R 49 KStR 2004; R 10.2 KStR 2015 (Entwurf); H 49 KStH 2008.

## I. Geldstrafen

### 80 1. Begriff

**Geldstrafen im Allgemeinen:** Unter das Abzugsverbot in Nr. 3 fallen zunächst in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen (zu Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgeldern s. Anm. 27). Als Geldstrafen dürfen im Bundes- oder Landesrecht nur Rechtsnachteile bezeichnet werden, die für Straftaten angedroht werden (Art. 5 EGStGB; BTDrucks. 10/1314, 6; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 59 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 62 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 64; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 142; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 83 [1/2006]). Folglich können die Geldstrafen auf Bundes- oder (sofern wegen Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG kompetenzmäßig überhaupt noch möglich) Landesrecht beruhen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 62 [5/2010]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 76; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 60, 83 [2/2000, 1/2006]). Der Strafcharakter ist gegeben, wenn die Sanktion ein Unwerturteil für Handlungen mit kriminellem Gehalt enthält (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 64). Nach dem geltenden deutschen Strafrecht sind Geldstrafen gegenüber juristischen Personen nicht zulässig (R 49 Satz 2 KStR 2004; R 10.2 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf]; BTDrucks. 10/1314, 7; Einf. KStG Anm. 80; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; BORDEWIN, FR 1984, 405 [412]; DANKMEYER, DB 1984, 2108 [2110]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 59 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 34; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 30 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 62 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 60; PFLAUM, StBp 2014, 339 [340]; SALLER, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben?, DStR 1996, 534 [535]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 57, 58; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 142; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 86 [1/2006]). Möglich sind jedoch Geldbußen gegen juristische Personen nach § 30 Abs. 1 OWiG, die nach § 30 Abs. 4 Satz 1 OWiG ggf. auch selbständig festgesetzt werden können (allgemein zu den Sanktionsmöglichkeiten s. WEBER-REY, AG 2012, 365 [366]). Für solche Geldbußen gilt wie für andere Geldbußen sowie Ordnungs- und Verwarnungsgelder das Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (Anm. 27; Einf. KStG Anm. 80; § 4 EStG Anm. 1719, dort auch zu weiteren Sanktionen wie etwa Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die unter dieses Abzugsverbot fallen; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 64). Allerdings wurde und wird die Einführung eines „echten Unternehmensstrafrechts“ in der Bundesrepublik Deutschland erwogen (zum neuesten Vorschlag des Landes

NRW v. 18.9.2013 s. GÖRTZ, *Wj* 2014, 8; HAACK, *NWB* 2014, 43; HAUBNER, *DB* 2014, 1358; HEIN, *CCZ* 2014, 75; HEUKING/VON COELLN, *BB* 2014, 3016; HOVEN, *ZIS* 2014, 19; HOVEN/WIMMER/SCHWARZ/SCHUMANN, *NZWiSt.* 2014, 161 [202, 241]; KREMS, *ZIS* 2015, 6; KUTSCHATY/KRINGS, *DRiZ* 2015, 16; LEIPOLD, *ZRP* 2013, 34; PETERS/HAMMES, *ZWH* 2015, 49; PIETH, *KJ* 2014, 276; RÜBENSTAHL/TSAMBIKAKIS, *ZWH* 2014, 8; SCHÜNEMANN, *Zur Frage der Verfassungswidrigkeit und der Folgen eines Strafrechts für Unternehmen*, 2013; WILLEMS, *ZIS* 2015, 40; WITTE/WAGNER, *BB* 2014, 643; ZIESCHANG, *GA* 2014, 91; s. auch Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, S. 145). Zu Schadensersatzleistungen von Dritten wegen der Verhängung von Geldstrafen, etc. s. Anm. 46; zur Inanspruchnahme als Haftungsschuldner s. Anm. 61.

**Geldstrafen in anderem Staat:** Zu den Geldstrafen iSd. Nr. 3 gehören auch Geldstrafen, die nach ausländ. Recht gegen KStpfl. festgesetzt werden, da das Abzugsverbot in Nr. 3 (anders als das Abzugsverbot für Geldbußen in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) nach seinem Wortlaut nicht auf von deutschen Gerichten und Behörden oder von Organen der EU festgesetzte Sanktionen beschränkt ist (Umkehrschluss; BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, *BStBl.* II 1992, 85, zu § 12 Nr. 4 EStG; *BTD* Drucks. 10/1314, 6f.; Einf. KStG Anm. 80; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; BORDEWIN, *FR* 1984, 405 [412]; DANKMEYER, *DB* 1984, 2108 [2110]; GRAFFE in *DPM*, § 10 Rn. 59 [12/2012]; HEGER in *GOSCH*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 35; HOFMEISTER in *BLÜMICH*, § 10 Rn. 71, 75 [11/2014]; KLUTH/STUHLDRIEIER in *LIPPROSS/SEIBEL*, § 10 Rn. 30 [6/2013]; MAI in *FROTSCHER/MAAS*, § 10 Rn. 63 [5/2010]; PAETSCH in *RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN*, 2015, § 10 Rn. 61; SCHULTE in *ERLE/SAUTER*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 57; VALTA in *MÖSSNER/SEEGER*, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 142; VELTEN in *ERNST & YOUNG*, § 10 Rn. 66, 67, 85, 86 [1/2006]). Ein „echtes“ Unternehmensstrafrecht gibt es derzeit zB in Frankreich (*TRICOT*, *ZStW* 126 [2014], 55), Italien (*GUERRINI*, *NZWiSt.* 2014, 361), Liechtenstein (*HILF*, *ZStW* 126 [2014], 73), Österreich (Bundesgesetz über die Verantwortlichkeit von Verbänden für Straftaten [Verbandsverantwortlichkeitsgesetz – *VbVG*], österreichisches *BGBI.* I Nr. 151/2005; *HILF*, *ZStW* 126 [2014], 73), der Schweiz (*HILF*, *ZStW* 126 [2014], 73), Spanien (s. *SILVA SANCHEZ* in *KEMPF/LÜDERSSEN/VOLK*, *Unternehmensstrafrecht*, 2012, 59), im Vereinigten Königreich (*DIXON/GÖSSWEIN/HOHMANN*, *NZWiSt.* 2013, 361) und in den USA (s. *BALE*, *ZStW* 126 [2014], 27; *PARTSCH* in *KEMPF/LÜDERSSEN/VOLK*, *Unternehmensstrafrecht*, 2012, 55; für einen länderübergreifenden Überblick s. ferner *KUTSCHATY*, *DRiZ* 2013, 16). Bei einer aufgrund eines ausländ. Rechts verhängten Sanktion ist stets zu prüfen, ob es sich dabei tatsächlich um eine „Geldstrafe“ iSd. Nr. 3 handelt und ob die weiteren Voraussetzungen des Abzugsverbots in Nr. 3 (insbes. die Festsetzung in einem Strafverfahren gegen den KStpfl.) erfüllt sind. Das Abzugsverbot in Nr. 3 greift ungeachtet dessen allerdings nicht, wenn die im Ausland festgesetzte Geldstrafe wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (*ordre public*) widerspricht (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, *BStBl.* II 1992, 85, zu § 12 Nr. 4 EStG mit Anforderungen an die Prüfung der ausländ. Gerichtsentscheidung; ferner *BTD* Drucks. 10/1314, 7, zu § 12 Nr. 4 EStG, mit Hinweis auf § 73 des Gesetzes über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (*IRG*); ferner *BOOCHS* in *LADEMANN*, § 10 Rn. 15 [3/2015]; *GRAFFE* in *DPM*, § 10 Rn. 59 [12/2012]; *HEGER* in *GOSCH*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 35; *HOFMEISTER* in *BLÜMICH*, § 10 Rn. 75 [11/2014]; *MAI* in *FROTSCHER/MAAS*, § 10 Rn. 63 [5/2010]; *PAETSCH* in *RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN*, 2015, § 10 Rn. 60; *SCHULTE* in *ER-*

LE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 58; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 142; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 67, 86 [1/2006]). Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

**Festsetzung in Strafverfahren:** Die Geldstrafe muss in einem Strafverfahren festgesetzt werden. Erforderlich ist, dass die Strafe von einem für die Strafverfolgung zuständigen Gericht festgesetzt wird. Sanktionen, die nur von Verwaltungsbehörden verhängt werden, fallen nicht unter das Abzugsverbot in Nr. 3 (in diesem Fall ist ggf. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 anwendbar; s. Anm. 27). Dasselbe gilt für Vereins-, Vertrags- und sonstige privatrechtl. Strafen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 72 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 62 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 25; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 60; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 76; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 58; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 84 [1/2006]). In allen Fällen werden mangels entsprechenden Unwerturteils (s. „Geldstrafen im Allgemeinen“) wohl auch schon keine Geldstrafen iSd. § 10 Nr. 2 gegeben sein.

**Geldstrafe gegen den Körperschaftsteuerpflichtigen:** Die Geldstrafe muss gegen den KStpfl. festgesetzt sein. Zahlt dieser die Geldstrafe eines anderen (zB eines ArbN), fällt diese nicht unter das Abzugsverbot in Nr. 3 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 72 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 63; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 86; SALLER, DStR 1996, 534 [535]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 62; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 95, 96 [1/2006]). Die entsprechenden Aufwendungen sind bei Strafen von ArbN wie der Lohn als BA abziehbar (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 63). Bei Anteilseignern kommt jedoch eine vGA in Betracht (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 63; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 86; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 96 [1/2006]). Ist der Anteilseigner gleichzeitig ArbN und wurde die Straftat im Rahmen der Tätigkeit als ArbN verübt, ist ein Abzug als BA möglich, wenn die Übernahme der entsprechenden Aufwendungen zur Vermeidung einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 im Voraus vereinbart wurde (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 63).

## 81 2. Verfahrenskosten

Die mit der Verhängung einer Geldstrafe zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbes. Gerichts- und Anwaltskosten, fallen nicht unter den Begriff der Geldstrafe (R 49 Satz 5 KStR 2004; R 10.2 Satz 5 KStR 2015 [Entwurf]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 49, 62 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 35; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 78 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 30 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 66 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 26; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 62; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 61; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 132; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 63, 65 [1/2006]; ferner s. § 12 EStG Anm. 142 zur Parallelregelung). Dafür spricht schon die Entstehung der Regelung, da im Gesetzgebungsverfahren die Erstreckung des Abzugsverbots auf entsprechende Aufwendungen ausdrücklich abgelehnt wurde (BTDrucks. 10/1634, 10; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 62). Dieses Ergebnis wird durch den Umkehrschluss aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG bestätigt,



wonach neben der „Zuwendung von Vorteilen“ als dem eigentlichen Gegenstand des Abzugsverbots ausdrücklich auch „zusammenhängende Aufwendungen“ nicht abziehbar sind, zu denen Strafverfahrenskosten gehören (BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684, Rn. 56 ff., zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, § 12 Nr. 4 EStG; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 78 [11/2014], der zutreffend auch eine „analoge“ Anwendung ausschließt; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 62). Der Ausgang des Verfahrens ist für die Abziehbarkeit der entsprechenden Aufwendungen unerheblich (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 61; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 65 [1/2006]). Die bezeichneten Aufwendungen bleiben somit als BA abziehbar (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160), wenn die Voraussetzungen für die Annahme von BA, insbes. die betriebliche Veranlassung, gegeben sind (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; GRÜTZNER, BBK 2007, 311 [314]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 66 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 62). Bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre dürfte das regelmäßig der Fall sein (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 62). Für Aufwendungen von KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre ist dies im konkreten Einzelfall zu prüfen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 62; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 84).

## II. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter

### 1. Begriff

82

**Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art:** Es handelt sich um Rechtsfolgen, die sich unmittelbar auf die Vermögenssphäre auswirken und nicht Geldstrafen (Anm. 80) sind. Zu den Verfahrenskosten s. Anm. 81.

**Überwiegender Strafcharakter:** Der überwiegende Strafcharakter ist bei Maßnahmen gegeben, die auf repressiv-vergeltende Gerechtigkeit gerichtet sind, was aufgrund wertender Kriterien, insbes. des Rechtsgrunds der Anordnung und des vom Gesetzgeber verfolgten Zwecks, festzustellen ist (DANNINGER/LEIDEL/WOBST, KSzW 2013, 378 [380], zu § 12 Nr. 4 EStG).

**Festsetzung in Strafverfahren:** Die sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art müssen in einem Strafverfahren festgesetzt werden. Die Wendung „in einem Strafverfahren festgesetzt“ bezieht sich nach ihrer systematischen Stellung nicht nur auf Geldstrafen, sondern auf alle nichtabziehbaren Rechtsnachteile iSd. Nr. 3 (s. § 12 Anm. 153 zu § 12 Nr. 4 EStG).

**Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art gegen den Steuerpflichtigen:** Die sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art müssen gegen den KStpfl. festgesetzt sein.

### 2. Wichtige Anwendungsfälle

83

**Auflagen und Weisungen:** Zu den sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter gehören Auflagen und Weisungen, die vom Täter persönlich voll zu tragen sind (BTDrucks. 10/1314, 6; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 67), es sei denn, sie dienen

der Wiedergutmachung. Nach deutschem Recht sind solche Maßnahmen für andere als natürliche Personen derzeit nicht möglich (R 49 Satz 2 KStR 2004; R 10.2 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 61 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 34; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 76 [11/2014]), entsprechende ausländ. Maßnahmen sind jedoch denkbar (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 76 [11/2014]).

**Einziehung:** Ferner kann auch die Einziehung von Gegenständen gem. § 74 Abs. 1, § 74c StGB, die nach § 75 Satz 1 StGB auch gegen juristische Personen verhängt werden kann, zu den sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter gehören (R 49 Sätze 3 und 4 KStR 2004; R 10.2 Sätze 3 und 4 KStR 2015 [Entwurf]; BTDrucks. 10/1314, 7; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; BORDEWIN, FR 1984, 405 [412]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 60 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 34; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 77 [11/2014]; KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 30 [6/2013]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 64 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 66; PFLAUM, StBp 2014, 339 [345 f.]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 59; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 143; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 87 [1/2006]). Den erforderlichen Strafcharakter haben aber nur die Einziehung gem. § 74 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 15 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 60 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 77 [11/2014]; JOECKS in MÜKo StGB, Band 2, 2. Aufl. 2012, § 74 StGB Rn. 3; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 64 [5/2010]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 143; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 88 [1/2006]; Einf. KStG Anm. 80) und die Einziehung des Wertersatzes nach § 74c Abs. 1 StGB (JOECKS in MÜKo StGB, Band 2, 2. Aufl. 2012, § 74c StGB Rn. 2). Demgegenüber steht bei der Einziehung nach § 74 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 StGB der Sicherungszweck im Vordergrund (JOECKS in MÜKo StGB, Band 2, 2. Aufl. 2012, § 74 StGB Rn. 3), sie fällt deshalb mangels Strafcharakter nicht unter Nr. 3 (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 60 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 34; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 77 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 64 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 66; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 59; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 143; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 89 [1/2006]). Die Einziehung nach § 7 WiStrG dürfte mangels Anwendbarkeit auf andere als natürliche Personen nicht unter das Abzugsverbot in § 10 Nr. 3 fallen. Hinsichtlich der Einziehung nach § 22 OWiG dürfte die Anwendbarkeit des Abzugsverbots in § 10 Nr. 3 bereits daran scheitern, dass es sich auf von diesem nicht erfasste Ordnungswidrigkeiten bezieht (so wohl auch PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 65), auch wenn sie nach § 29 OWiG auf andere als natürliche Personen anwendbar wäre.

**Verfall:** Der Verfall eines Gegenstands oder des Wertersatzes nach §§ 73, 73a StGB dient im Regelfall dem Ausgleich rechtswidrig erlangter Vermögensvorteile und hat trotz des „Bruttoprinzip“ (Gesamtheit des Erlangten ohne Abzug von Aufwendungen maßgeblich; ferner BTDrucks. 11/1134, 12) jedenfalls keinen „überwiegenden“ Strafcharakter (§ 12 EStG Anm. 153; ferner BVerfG v. 14.1.2004 – 2 BvR 564/95, BVerfGE 110, 1; BGH v. 1.3.1995 – 2 StR 691/94, NJW 1995, 2235; v. 21.8.2002 – 1 StR 115/02, BGHSt 47, 369; v. 16.5.2006 – 1 StR 46/06, BGHSt 51, 65; BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684, zu § 12 Nr. 4 EStG; noch offenlassend für die neue Rechtslage BFH v. 6.4.2000 – IV 31/99, BStBl. II 2001, 536; wie hier DANNINGER/LEIDEL/WOBST, KSzW

2013, 378 [384 f.], mwN auch zur aA; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 60 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 34; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 77 [11/2014]; JOECKS in MÜKO StGB, Band 2, 2. Aufl. 2012, § 73 StGB Rn. 4, 14; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 62 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 66; PFLAUM, StBp 2014, 339 [345 f.]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 59; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 89 [1/2006]). Ein Verfall, der gegen eine andere als eine natürliche Person verhängt wird (zB nach § 73 Abs. 3 StGB), unterfällt folglich nicht Nr. 3, kann aber unter den dort geregelten Voraussetzungen vom Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG erfasst sein (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 66). Aufwendungen aufgrund von Maßnahmen nach § 8 WiStRG (Abführung des Mehrerlöses) oder § 9 WiStRG (Rückerstattung des Mehrerlöses) fallen nicht unter das Abzugsverbot in § 10 Nr. 3, da sie nicht auf andere als natürliche Personen angewendet werden können (im Ergebnis ebenso PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 65). Der Verfall nach § 29a Abs. 1 OWiG, der nach § 29a Abs. 1, § 30 Abs. 5 OWiG nicht gleichzeitig mit einer Geldbuße und der nach § 29a Abs. 2 OWiG auch gegen andere als den Täter (zB juristische Personen, für die der Täter handelt,) angeordnet werden kann, ist nicht vom Abzugsverbot in § 10 Nr. 3 erfasst, da er sich lediglich auf Ordnungswidrigkeiten bezieht.

**Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art im Ausland:** Das Abzugsverbot für sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter in Nr. 3 gilt auch für entsprechende Rechtsfolgen im Ausland, es sei denn, sie widersprechen den Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (ordre public; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 87 [1/2006]).

### III. Leistungen zur Erfüllung von Weisungen und Auflagen, soweit diese nicht lediglich der Schadenswiedergutmachung dienen

84

Die unter das Abzugsverbot in Nr. 3 fallenden Leistungen zur Erfüllung von Weisungen und Auflagen, soweit diese nicht lediglich der Schadenswiedergutmachung dienen (s. § 12 EStG Anm. 154), haben für andere als natürliche Personen nur eine geringe Bedeutung. Soweit sie im Ausland verhängt werden, dürfen sie den Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (ordre public) nicht widersprechen (VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 93 [1/2006]). Zu den Verfahrenskosten s. Anm. 81.

Einstweilen frei.

85–89

#### F. Erläuterungen zu Nr. 4: Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen

**Schrifttum:** ROSE, Aufsichtsratsvergütungen und Körperschaftsteuer, GmbHR 1964, 31; SUDHOFF, Der Aufsichtsrat (Beirat) der GmbH & Co. KG, GmbHR 1967, 158; HEUER, Behandlung der Aufsichtsrats- oder Beiratsvergütung einer GmbH & Co. KG, DB 1968, 196; Voss, Das körperschaftsteuerliche Abzugsverbot von Aufsichtsratsvergütungen – Zugleich einige Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 7.2.1968, DStR 1968, 500; BERGMANN, Das Abzugsverbot des § 12 Ziff. 3 KStG bei Bestellung eines Aufsichtsratsmitglieds zum nicht

dauernden Stellvertreter eines Vorstandsmitglieds (§ 105 Abs. 2 AktG) unter Fortzahlung seiner Aufsichtsratsbezüge, DB 1975, 1622; BEATER, Beratungsvergütungen für Aufsichtsratsmitglieder, ZHR 157 (1993), 420; BICANSKI/BRANDIS, Verfassungsrechtlicher Reformdruck bei der Körperschaftsteuer?, in BORNFELDER (Hrsg.), Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, FS zum 20-jährigen Bestehen der FH Nordkirchen, 1997, 33; CLEMM/CLEMM, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen ist sinn-, system- und verfassungswidrig, BB 2001, 1873; KÄSTNER, Abzugsfähigkeit von D&O-Prämien für Aufsichtsratsmitglieder als Betriebsausgaben, DStR 2001, 422; KUSTERER, Beratende Gremien bei der GmbH & Co. KG – Wie sich die vollständige Abzugsfähigkeit der Vergütung sichern lässt, EStB 2002, 247; SCHÜPPEN/SANNA, D&O Versicherungen: Gute und schlechte Nachrichten!, ZIP 2002, 550; OLGEMÖLLER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen, AG 2003, 494; THÜSING, Die Angemessenheit von Vorstandsvergütungen, DB 2003, 1612; MARX, Ertragsteuerliche Qualifikation von Vergütungen für Überwachungsorgane, StuB 2007, 136; FUNKE, Besteuerung der Societas Europaea. Die laufende Besteuerung, NWB F. 4, 5407; SCHÖN, Tax and Corporate Governance: A Legal Approach, in SCHÖN (Hrsg.), Tax and Corporate Governance, Berlin 2008, 31; THÜSING/VEIL, Die Kosten der Aufsichtsrats im aktienrechtlichen Vergütungsregime, AG 2008, 359; PEETZ, Aufsichtsratsvergütung als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, AG 2009, 192; PEETZ, Aufsichtsratsvergütung als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, GmbHR 2009, 977; HÜTTEMANN, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, DStJG 34 (2011), 291; HAARMANN, Die steuerliche Diskriminierung der Aufsichtsratsvergütung, DA 2012, 1; DRÜEN, Zur steuerrechtlichen Regulierung von Managervergütungen, KStZ 2013, 343; ENDERT/SEPETAU, Buchung der Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern, BBK 2013, 763; KAYA/MAIER, Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte, NWB 2014, 3620.

**Verwaltungsanweisungen:** R 50 KStR 2004; R 10.3 KStR 2015 (Entwurf); H 50 KStH 2008; BMF v. 21.06.2013 – IV C 4-S 2223/07/0015:008, 2013/0599537, BStBl. I 2013, 769; OFD Karlsruhe v. 1.4.1998 – 1998-04-01 XV, KSt-Kartei BW §§ 9-10 KStG F. 2 Nr.; BayFinMin. v. 28.5.1982, KSt-Kartei BY § 10 Nr. 4 KStG, Karte 1.1; BayFinMin. v. 21.12.2010 – 31/33/36 - S 2386-055-49 194/10; BayLfSt. v. 11.1.2011, KSt-Kartei BY § 10 Nr. 4 KStG Karte 1.2; OFD Frankfurt am Main v. 4.4.2014 – S 7100 A-287-St 110, ofix HE UStG/1/6, DStR 2014, 428; FinMin. Nds v. 2.12.1982 – S 2755-58-31 2, KSt-Kartei ND § 4 KStG Karte A 3, FR 1983, 411; FinMin Nds. v. 25.1.2002 – S 2332-161-35, ESt-Kartei ND § 19 EStG Nr. 1.6, LSt-Kartei ND § 19 EStG Fach 2 Nr. 20, FR 2002, 358; OFD Magdeburg v. 12.8.2010 – S 7185-8-St 243, USt-Kartei ST § 4 Nr. 26 UStG Karte 1, UR 2010, 958; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3; OFD Nds. v. 22.7.2011 – S 2755-13-St 241, KSt-Kartei ND § 10 KStG Karte 1.

## I. Vergütungen jeder Art

### 90 1. Begriff

**Vergütungen jeder Art als Entgelt für Tätigkeit:** Vergütungen jeder Art iSd. Nr. 4 sind alle Leistungen, die als Entgelt für die maßgebliche Tätigkeit gewährt werden (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; R 50 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004; R 10.3 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015 [Entwurf]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 81 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 85, 86; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 124 [12/2008]). Nicht zuletzt wegen des insbes. in der Verhinderung „überhöhter Vergütungen“ bestehenden Sinn und Zwecks des hälftigen Abzugsverbots in Nr. 4 (Anm. 5, 8, 9, 13) ist es möglich, bei der Bestimmung des Begriffs der Vergütungen jeder Art auf das Begriffsverständnis der „Einkünfte“ in § 18 Abs. 1 bzw. § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG zurückgreifen (zu diesem Begriff s. § 18 EStG Anm. 267; § 19 EStG Anm. 100 ff.). Vor diesem Hintergrund und wegen des

Zusatzes „jeder Art“ ist der Begriff der Vergütungen weit zu verstehen (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147) und umfasst auch geldwerte Vorteile (OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 35; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 87; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 186). Erfasst sind nicht nur Vergütungen, die an die betreffenden Personen vom KStpfl., sondern auch solche, die auf dessen Rechnung von einem Dritten gewährt werden (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]). Auf die handelsrechtl. Einordnung der Vergütungen kommt es nicht an (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 48). Zur Bedeutung einer Verpflichtung zur Abführung der Vergütungen s. Anm. 41; zur Buchung s. ENDERT/SEPETAUZ, BBK 2013, 763 (766 ff.); zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG s. Anm. 36, 61, 91; § 50a EStG Anm. 76 ff.

**Aufwendungen im überwiegend betrieblichen Interesse:** Aufwendungen, die im überwiegenden betrieblichen Interesse des KStpfl. liegen, führen nach richtiger Auffassung nicht zu Vergütungen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 19 [3/2015]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 36; ebenso wohl FG Hamb. v. 17.12.1964 – II 401/63, EFG 1965, 394, rkr.; BayFinMin. v. 21.12.2010 – 31/33/36 – S 2386-055-49 194/10; BayLfSt. v. 11.1.2011, KSt-Kartei BY § 10 Nr. 4 KStG Karte 1.2; OFD Nds. v. 22.7.2011 – S 2755-13-St 241, KSt-Kartei ND § 10 KStG Karte 1, zur Fortbildung von Aufsichtsräten von Genossenschaften). Ihnen fehlt der Vergütungscharakter, weil ein etwaiger Vorteil für die betroffenen Personen lediglich eine notwendige Begleiterscheinung der Ausübung der Überwachungstätigkeit darstellt (§ 19 EStG Anm. 185 f., mit Beispielen; ferner s. BFH v. 26.6.2003 – VI R 112/98, BStBl. II 2003, 886, zur Einordnung von Vorteilen als „Einkünfte“ iSd. § 19 EStG).

## 2. Wichtige Anwendungsfälle

91

**Altersvorsorge:** Beiträge zur Altersvorsorge sind Vergütungen (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 87; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73).

**Anteile etc.:** Aktien, Geschäftsanteile, Gewinnbeteiligungen, Optionsrechte, Tantiemen u.Ä. sind Vergütungen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 20).

**Arbeitsmittel/Personal:** Die Zurverfügungstellung von personellen und sachlichen Arbeitsmitteln stellt keine Vergütung dar, soweit diese nicht auch für private Zwecke genutzt werden dürfen (OFD Karlsruhe v. 1.4.1998 – XV, KSt-Kartei BW §§ 9–10 KStG F. 2 Nr. 1; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 79 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 48; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 93 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 36; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 89; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 75). Solchen Leistungen fehlt außerhalb der Privatnutzung der Vergütungscharakter.

**Aufwandsentschädigung:** Nicht zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 rechnen ungeachtet des weiten Gesetzeswortlauts („jeder Art“) Aufwandsentschädigungen für die einer Überwachungsperson aus ihrer Tätigkeit erwachsenen Aufwendungen (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; R 50 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004; R 10.3 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015 [Entwurf]; OFD Magdeburg v. 3.8.

2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 79 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 21; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 86; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73, 74; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 126 [12/2008]; aA PEETZ, GmbHR 2009, 977 [980]). Dies gilt jedoch nur, soweit die erstatteten Aufwendungen dem tatsächlichen Aufwand der betreffenden Personen entsprechen (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; R 50 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004; R 10.3 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015 [Entwurf]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 79 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 86; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 74; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 21; aA PEETZ, GmbHR 2009, 977 [980]), diese neben der übrigen Vergütung erstattet und grds. einzeln nachgewiesen werden (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 48; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 86; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 101; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 74; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 187; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 127 [12/2008]). Diese Grundsätze gelten auch für beschränkt stpfl. Überwachungspersonen (VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 130 [12/2008]; ferner s. Anm. 17). In den Bereich der Aufwandsentschädigungen gehören insbes. Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen (OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1). Die Vorschriften über die Aufwandsentschädigung nach Beamtenrecht sind bei der Bestimmung der nicht unter Nr. 4 fallenden Aufwendungen grds. nicht maßgebend (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 74). Allerdings erkennt die FinVerw. (vermutlich aus Vereinfachungsgründen) die allgemeinen reisekostenrechtl. Pauschätze ohne Nachweis an (GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 79 [12/2012]). Ansonsten sind pauschale Aufwandsentschädigungen Vergütungen iSd. Nr. 4 (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 48).

**Beiträge zur Haftpflichtversicherung (D&O-Versicherung):** Beiträge zu Directors & Officers (D&O)-Versicherungen sind grds. keine Vergütungen iSd. Nr. 4 (SCHÜPPEN/SANNA, ZIP 2002, 550 [552]; ferner s. FinMin. Nds. v. 25.1.2002 – S 2332-161-35, ESt-Kartei ND § 19 EStG Nr. 1.6, LSt-Kartei ND § 19 EStG Fach 2 Nr. 20, FR 2002, 358; § 18 EStG Anm. 267; DREHER, DB 2001, 996 [999], zu § 18 Abs. Nr. 3 EStG; aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; KÄSTNER, DStR 2001, 422 [423]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 87; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 100). Sie dürften regelmäßig im überwiegenden betrieblichen Interesse (Anm. 90) des KStpfl. erbracht (FinMin. Nds. v. 25.1.2002 – S 2332-161-35, ESt-Kartei ND § 19 EStG Nr. 1.6, LSt-Kartei ND § 19 EStG Fach 2 Nr. 20, FR 2002, 358).

**Darlehen (zinslos/-günstig):** Der Zinsvorteil durch ein zinsloses oder -günstiges Darlehen kann Vergütung iSd. Nr. 4 sein (BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340).

**Einkommensteuer (Abzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG):** Die Übernahme der ESt in Gestalt der sog. Aufsichtsratssteuer gem. § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG bei beschränkt stpfl. Überwachungspersonen (§ 50a EStG Anm. 76 ff.) ist in Höhe der Steuer Vergütung iSd. Nr. 4 (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 19 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 78, 81 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 84 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 20;

PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 86, 92; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 77; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 186; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 130 [12/2008]; ferner s. Anm. 36, 61, 90).

**Fortbildung:** Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen führen wegen des überwiegend betrieblichen Interesses (Anm. 90) nicht zu Vergütungen, wenn die Fortbildung der Qualifizierung des jeweiligen Aufsichtsratsmitglieds für die Aufsichtsratsstätigkeit dient (BayLfSt. v. 11.1.2011, KSt-Kartei BÝ § 10 Nr. 4 KStG Karte 1.2, zur Fortbildung von Aufsichtsräten von Genossenschaften; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 86).

**Kost und Logis:** Freie Kost, Wohnung, Unterbringung uÄ sind Vergütungen (OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 87; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 125 [12/2008]).

**Pkw.-Nutzung** ist Vergütung iSd. Nr. 4, es sei denn, der Pkw. wird nur auf Abruf für Fahrten im Zusammenhang mit der Aufsichtsratsstätigkeit zur Verfügung gestellt (OFD Köln v. 9.7.1982, KSt-Kartei NW § 10 KStG, Karte 2; OFD Karlsruhe v. 1.4.1998 – XV, KSt-Kartei BW §§ 9–10 KStG F. 2 Nr. 1; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73).

**Spesen:** Reisegelder, Sitzungsgelder, Tagegelder uÄ sind grds. Vergütungen (R 50 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004; R 10.3 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf]; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 86; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73), es sei denn, es liegt eine Aufwandsentschädigung vor (s. „Aufwandsentschädigung“).

**Umsatzsteuer:** Überwachungspersonen (wie insbes. Aufsichtsratsmitglieder) sind regelmäßig selbständig tätig und daher Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, selbst wenn sie (wie ggf. entsandte ArbN oder ArbN-Vertreter mit Ausnahme von Beamten) hauptberuflich unselbständig tätig sind (BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; v. 2.10.1986 – V R 68/78, BStBl. II 1987, 42; v. 20.8.2009 – V R 32/08, BStBl. II 2010, 88; FG Hamb. v. 25.7.2006 – 3 K 66/06, EFG 2007, 453, rkr.; Nds. FG v. 30.11.2010 – 16 K 29/10, DStRE 2012, 370, rkr.; Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE; OFD Frankfurt am Main v. 4.4.2014 – S 7100 A-287-St 110, ofix HE UStG/1/6, DStR 2014, 428; OFD Magdeburg v. 12.8.2010 – S 7185-8-St 243, USt-Kartei ST § 4 Nr. 26 UStG Karte 1, UR 2010, 958; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 – 1 – St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 19 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 82 [12/2012]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 78; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 93; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 189; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 131 [12/2008]; ferner s. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG). Die Vergütungen unterliegen als sog. sonstige Leistungen iSd. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG grds. der sog. Regelbesteuerung, sofern die Überwachungsperson nicht Kleinunternehmer iSd. § 19 UStG ist (OFD Magdeburg v. 12.8.2010 – S 7185-8-St 243, USt-Kartei ST § 4 Nr. 26 UStG Karte 1, UR 2010, 958, Tz. 3; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; OFD Frankfurt am Main v. 4.4.2014 – S 7100 A-287-St 110, ofix HE UStG/1/6, DStR 2014, 428 – Tz. 2, 4; beachte die

Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1 iVm. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Zieht der KStpfl. die gezahlte USt unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer ab, ist lediglich die Hälfte des Nettobetrags der Vergütungen nach Nr. 4 nichtabziehbar (R 50 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; R 10.3 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015 [Entwurf]; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1). Ist der KStpfl. nicht oder nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt, gehört auch die Hälfte der USt zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 (R 50 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; R 10.3 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf]; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1). In den übrigen Fällen ist die Hälfte des Gesamtbetrags der Aufsichtsratsvergütungen (einschließlich USt) Vergütung iSd. Nr. 4 (R 50 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004; R 10.3 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015 [Entwurf]; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1).

**Vergnügungs-/Lust-/Incentivereisen:** Auch Aufwendungen des KStpfl. für Vergnügungs-/Lust-/Incentivereisen gehören zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 19 [3/2015]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 35). Bei Reisen im überwiegenden betrieblichen Interesse, die grds. zu keinen Vergütungen führen (Anm. 90), ist ein kulturelles oder touristisches Nebenprogramm unschädlich; geht es über ein „Nebenprogramm“ hinaus, ist aufzuteilen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 19 [3/2015]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 35; ferner THÜSING/VEIL, AG 2008, 359 [360]).

**Versorgungsleistungen:** Zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 gehören auch Versorgungsleistungen und sonstige Leistungen, die ihren Grund in einer früheren Überwachungstätigkeit haben (Anm. 92; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 83 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 88; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 75).

**Waren/Dienstleistungen:** Auch die Zuwendung von Waren (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 73) und die Erbringung von Dienstleistungen an Überwachungspersonen zu günstigen Konditionen können Vergütungen iSd. Nr. 4 darstellen. Richtigerweise kann dies aber nur gelten, wenn und soweit dem KStpfl. Aufwendungen in Gestalt von BA bzw. WK erwachsen (VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176). Bei Gesellschaftern als Empfänger der Zuwendungen sind die Voraussetzungen von vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu prüfen (dazu s. Anm. 20, 104).

**Zinsen auf rückständige Vergütungen:** Keine Vergütungen iSd. Nr. 4 sind Zinsen für rückständige Vergütungen an Überwachungspersonen (RFH v. 18.11.1937, RStBl. 1938, 110; § 18 EStG Anm. 266, wonach Zinsen auf Ebene des Empfängers Einkünfte aus Kapitalvermögen sind; aA OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 35). Dies gilt insbes. für Zinsen, die auf einem eigenen Rechtsgrund beruhen.

## 92 II. Gewährung an Mitglieder bestimmter Gremien oder andere beauftragte Personen

**Mitglieder bestimmter Gremien oder andere beauftragte Personen als Empfänger:** Die Vergütungen iSd. Nr. 4 müssen „an“ Überwachungspersonen, also Mitglieder bestimmter Gremien (Anm. 93) oder bestimmte andere beauftragte Personen (Anm. 94) gewährt werden. Die Gewährung an andere Empfän-



ger genügt grds. nicht (BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435, zur Zahlung von Vergütungen an ein städtisches Rechnungsprüfungsamt anstatt an die einzelnen Prüfer). Etwas anderes gilt, wenn der Dritte zur Weiterleitung der Vergütungen an die betreffenden Personen verpflichtet ist.

**Tatsächliche Ausübung der Überwachungstätigkeit nicht erforderlich, Beauftragung ausreichend:** Aus der Verwendung des Worts „an“ folgt weiterhin, dass die Vergütungen keine Gegenleistung für die Überwachungstätigkeit sein müssen (anderenfalls Verwendung des Worts „für“). Folglich ist die tatsächliche Ausübung der Überwachungstätigkeit nicht erforderlich; ausreichend ist vielmehr, dass diese Person mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt ist (OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 70 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 42; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 88 [11/2014]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 109 [12/2003]). Auf die satzungsmäßigen Aufgaben der betreffenden Person kommt es nicht an, wenn die Tätigkeit tatsächlich geschäftsführungsüberwachend ist (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 42).

**Aufteilungsverbot und Zeitpunkt der Zahlung:** Ferner folgt aus der Formulierung „an“ ein Aufteilungsverbot, aufgrund dessen grds. sämtliche Vergütungen iSd. Nr. 4 unter das Abzugsverbot fallen, auch wenn sie nicht ausschließlich für die Überwachungstätigkeit geleistet werden, es sei denn, es ist ausnahmsweise eine Aufteilung möglich (Anm. 98, 104). Die Erstreckung des Abzugsverbots in Nr. 4 auf nicht für die Überwachung gewährte Vergütungen gilt jedoch nur, solange die betreffende Person mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt ist (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 42 [„gegenwärtig“]). Vergütungen an ein ehemaliges Mitglied eines Überwachungsgremiums (zB des Aufsichtsrats), insbes. für eine beratende Tätigkeit, unterfallen hingegen nicht dem Abzugsverbot in Nr. 4 (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 42, 45; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 76 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 88; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 72). Werden Vergütungen aufgrund der Überwachungstätigkeit gezahlt, fallen sie aber auch dann unter das Abzugsverbot in Nr. 4, wenn die Überwachungstätigkeit im Zeitpunkt der Zahlung bereits beendet wurde. Anderenfalls hinge die Anwendung dieses Abzugsverbots vom zufälligen oder ggf. bewusst gewählten Zeitpunkt der Zahlung ab. Damit fallen auch (Versorgungs-)Leistungen, die ihre Ursache in einer ehemaligen Überwachungsfunktion haben, unter Nr. 4 (Anm. 91; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 83 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 75).

**Zahlung an Hilfspersonen:** Schließlich unterliegen Zahlungen an Personen, die von Überwachungspersonen zur Unterstützung bzw. Hilfeleistung hinsichtlich der Überwachungstätigkeit beauftragt werden (etwa Sachverständige iSd. § 11 Abs. 2 Satz 2 AktG), bereits deshalb nicht der Nr. 4, weil sie nicht „an“ mit der Überwachung beauftragte Personen gezahlt werden (BFH v. 30.9.1975 – I R 46/74, BStBl. II 1976, 155; H 50 „Sachverständige“ KStH 2008; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 45; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 93 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 77; PEETZ, GmbHR 2009, 977 [979]). Zu weiteren Personen, die nicht die Geschäftsführung überwachen, s. Anm. 102.

### III. Beauftragte Personen

#### 93 1. Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands

**Gesetzlich vorgesehene Gremien:** Nach dem Gesetz gehören zu den geeigneten Empfängern der unter das Abzugsverbot in Nr. 4 fallenden Vergütungen zunächst die Mitglieder der dort ausdrücklich bezeichneten Gremien Aufsichtsrat, Verwaltungsrat und Grubenvorstand. Zu den „anderen Personen“ s. Anm. 94.

**Aufsichtsrat:** Nach dem Gesetz müssen Gesellschaften mit folgender Rechtsform zwingend einen Aufsichtsrat haben: AG und KGaA (§§ 95 ff., § 278 Abs. 3, § 287 AktG), Genossenschaft (§ 9 Abs. 1 Satz 1, §§ 36 ff. GenG), VVaG (§§ 29, 35 VAG) sowie GmbH mit mehr als 500 bzw. 2000 ArbN bzw. im Falle bestimmter Branchenzugehörigkeit (§ 52 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Abs. 1 DrittelbG bzw. § 1 Abs. 1, § 6 Abs. 1 MitbestG bzw. § 1 Abs. 2, § 3 Abs. 1 MontanMitbestG, §§ 95 ff. AktG). Bei einer GmbH mit bis zu 500 ArbN kann fakultativ ein Aufsichtsrat iSd. Nr. 4 eingerichtet werden (§ 52 Abs. 1 GmbHG; BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623). Die phG einer KGaA dürfen nach § 287 Abs. 3 AktG nicht Mitglied des Aufsichtsrats sein mit der Folge, dass sie kraft Gesetzes von der Überwachung der Geschäftsführung der KGaA ausgeschlossen sind und es zu keiner Überschneidung von Nr. 4 mit § 9 Abs. 1 Nr. 1 kommen kann (Anm. 21, 102; § 9 Anm. 13). Zum Aufsichtsorgan einer SE bzw. SCE s. Anm. 94.

**Verwaltungsrat:** Verwaltungsrat ist das Kontroll- und Lenkungsgremium einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts (insbes. Rundfunkanstalten oder Sparkassen), dessen Hauptaufgabe die Überwachung der Geschäftsführung ist (s. zB Art. 5 Nr. 2, Art. 8 ff. BayRG; § 13 Abs. 1 Nr. 2, §§ 20 ff. WDR-Gesetz; Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Art. 6 ff. BaySpkG; § 9 Buchst. a, §§ 9 ff. SparkassenG NRW). Zum Verwaltungsorgan einer SE bzw. SCE s. Anm. 94.

**Grubenvorstand:** Der Grubenvorstand war ein zur Vertretung berechtigtes Organ der nach Landesrecht gegründeten bergrechtl. Gewerkschaften (KULLMANN, 2012, § 163 BBergG Rn. 1). Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 BBergG wurden alle bergrechtl. Gewerkschaften kraft Gesetzes zum 1.1.1986 aufgelöst, wenn sie nicht vorher umgewandelt oder anderweitig aufgelöst worden waren. Nr. 4 hat insoweit keine Bedeutung mehr.

**Mitgliedschaft:** Die Frage, ob eine Person Mitglied der genannten Gremien ist, richtet sich danach, ob die Mitgliedschaft nach den maßgeblichen Regelungen wirksam begründet wurde (BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249, zu § 12 Nr. 3 KStG 1925).

#### 94 2. Andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen

**Andere Personen:** Neben den Vergütungen an Mitglieder der im Gesetz bezeichneten Gremien (Anm. 93) fallen auch Vergütungen an „andere“ mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte „Personen“ unter das Abzugsverbot in Nr. 4. Die Aufzählung der Empfänger in Nr. 4 ist somit nur beispielhaft und nicht abschließend (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S

2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 70 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 85 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 76; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 70; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 108 [12/2003]; ferner s. Anm. 95). Zu den Personen können alle natürlichen Personen gehören (BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352). Unerheblich ist, ob eine gesetzliche Verpflichtung zur Überwachung durch die „andere Person“ besteht (MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 70 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 68; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 104 [12/2003]). Auf die Bezeichnung dieser Personen kommt es nicht an (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 89 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 74 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 71, 78; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 172; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 108 [12/2003]). Wesentlich ist die von ihnen ausgeübte Tätigkeit (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112), die in der Überwachung der Geschäftsführung bestehen muss (Anm. 96 ff.). Nach dem Wortlaut der Nr. 4 kommt es auf die einzelne Person an (BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193), nicht auf weitere Personen. Eine „andere Person“ iSd. Nr. 4 kann neben einem im Gesetz vorgesehenen Organ bestehen (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; Anm. 102; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 68 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 78; wohl auch RFH v. 3.5.1933, RStBl. 1933, 957; offenbar aA MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 74 [5/2010]).

**Mitgliedschaft in Gremien bzw. Organen nicht erforderlich:** Im Gegensatz zu den Mitgliedern der im Gesetz ausdrücklich bezeichneten Organe (Anm. 93) müssen die „anderen“ mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragten Personen nicht Mitglied eines Organs oder Gremiums sein, sondern können auch als Einzelpersonen überwachend tätig sein (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 85 [11/2014]; wohl auch BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112). Häufig werden die anderen Personen jedoch Mitglied eines Organs oder Gremiums sein (zu in Betracht kommenden Gremien oder Organen s. Anm. 102). Auf die Bezeichnung des Gremiums oder Organs bzw. die Stellung der Einzelpersonen kommt es nicht an (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 89 [11/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 71).

**Aufsichts- bzw. Verwaltungsorgan einer SE bzw. SCE:** Im Fall einer dualistischen SE besteht neben der Hauptversammlung (Art. 38 Buchst. a SE-VO) und dem Leitungsorgan ein Aufsichtsorgan (Art. 38 Buchst. b, Art. 40 SE-VO). Mitglieder des Aufsichtsorgans rechnen zu den anderen Personen iSd. Nr. 4 (FUNKE, NWB, F. 4, 5407 [5410]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 77). Im Fall einer monistischen SE existiert neben der Hauptversammlung (Art. 38 Buchst. a SE-VO) nur ein einziges Verwaltungsorgan (Art. 38 Buchst. b, Art. 43 SE-VO). Dabei ist zwischen Geschäftsführern iSd. Art. 43 Abs. 1 Satz 2 SE-VO bzw. geschäftsführenden Direktoren iSd. § 40 Abs. 1 Satz 1 SEAG und sonstigen Mitgliedern des Verwaltungsorgans zu differenzieren. Erstere fallen nicht unter Nr. 4, Letztere dagegen schon (FUNKE, NWB, F. 4, 5407 [5410]; aA SCHÖN in LUTTER/HOMMELHOFF, SE Kommentar, SE im Steuerrecht, 2008, Rn. 78, wonach sämtliche Mitglieder des Verwaltungs-

organs nicht unter Nr. 4 fallen). Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für eine SCE.

95 **3. Beauftragung**

**Erfordernis der Beauftragung:** Die Person muss mit der Überwachung der Geschäftsführung (Anm. 96–104) „beauftragt“ sein. Das Erfordernis der Beauftragung steht zwar in unmittelbarem Zusammenhang mit den „anderen Personen“, es gilt jedoch gleichermaßen für die Mitglieder eines Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder Grubenvorstands. Die Beauftragung kann eine gesellschaftsrechtl. (zB Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Gesellschafterbeschluss; dazu BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249; v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 89 [11/2014]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 107 [12/2003]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 72, 76) oder eine vertragliche (zB Auftrag) Grundlage haben (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 72, 76). Eine gesellschaftsrechtl. Stellung als Organ ist nicht erforderlich (Anm. 94; aA PEETZ, GmbHR 2009, 977 [979]). Dies folgt schon aus dem Wortlaut „beauftragt“ und ist auch nach der Systematik nicht zwingend erforderlich, da die Aufzählung von bestimmten Organen in Nr. 4 nur beispielhaft ist (Anm. 94) und aus ihr keine Beschränkung auf Mitglieder von Organen abgeleitet werden kann. Ist die betreffende Person Mitglied eines Überwachungsorgans (Anm. 93, 94), ergibt sich die Beauftragung aus dem die Mitgliedschaft begründenden Rechtsverhältnis (VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 108, 110 [12/2003]). Soweit die betreffende Person nicht einem Gremium angehört (Anm. 94), ist das der Tätigkeit zugrundeliegende Rechtsverhältnis maßgeblich (VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 110 [12/2003]). Soweit nicht aus den Besonderheiten des maßgeblichen Rechtsverhältnisses etwas anderes folgt, setzt die Beauftragung keine bestimmte Form voraus, so dass eine schriftliche, mündliche oder auch konkludente Beauftragung möglich ist (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 42; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 89 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 70 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 72; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 107 f. [12/2003]; „geduldete tatsächliche Handlung“).

**Beauftragung durch Körperschaftsteuerpflichtigen:** Die Beauftragung iSd. Nr. 4 muss durch den KStpfl. erfolgen (BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249; v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 34). Richtigerweise dürfte bei der Beauftragung eine Vertretung des KStpfl. durch die zur Geschäftsführung berufenen Personen nicht ausreichen, so dass bei Gesellschaften ein Gesellschafterbeschluss erforderlich ist (offenlassend BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 72) bzw. bei KStpfl. in anderer Rechtsform das jeweils höchste Gremium (zB die Vertretungskörperschaft des Gewährträgers bei Sparkassen; s. PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 72). Die Mitgliedschaft in einem Überwachungsorgan kraft Gesetzes (BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 72, 84) genügt ebenso wenig wie eine Beauftragung durch den Staat (bzw. seine Behörden), wie insbes. bei staatlichen oder kommunalen Rechnungs-

prüfen, Kommissaren uÄ (zB andere Personen oder Einrichtungen nach § 3 Satz 3 Halbs. 2 PfandBG, früher: Kommissare nach § 4 Abs. 3 Satz 1 HBG; dazu BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249, zu § 12 Nr. 3 KStG 1925).

## IV. Überwachung der Geschäftsführung

### 1. Geschäftsführung des Steuerpflichtigen

#### a) Begriff der Geschäftsführung

96

Unter dem Begriff der Geschäftsführung ist jede Tätigkeit zur Förderung des Zwecks des KStpfl. zu verstehen, soweit es sich nicht um sog. Grundlagengeschäfte des KStpfl. handelt (PEETZ, GmbHR 2009, 977 [977 f.]). Zu den abzugrenzenden Grundlagengeschäften gehört insbes. die Organisation und die Struktur des KStpfl. (PEETZ, GmbHR 2009, 977 [977 f.]). Die Tätigkeiten der Geschäftsführung sind vielfältig und können nicht abschließend aufgezählt werden (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112, mit einer – wohl nicht als abschließend zu verstehenden – Aufzählung).

#### b) Geschäftsführung des Steuerpflichtigen als Überwachungsgegenstand 97

**Überwachungsgegenstand:** Gegenstand der Überwachung muss die Geschäftsführung des KStpfl. sein (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 86 [11/2014]). Die Überwachung der Geschäftsführung einer Tochter- oder sonstigen Gruppengesellschaft (etwa durch Vorstände des KStpfl.) ist keine Überwachung der Geschäftsführung des KStpfl. (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 86 [11/2014]).

**Beirat bei GmbH & Co. KG:** Die Mitglieder des Beirats bei einer GmbH & Co. KG überwachen nicht die Geschäftsführung eines KStpfl. (etwa der Komplementär-GmbH), sondern der KG, selbst wenn seine Mitglieder Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind. Auf Ebene der KG gilt nach zutreffender allgemeiner Meinung das Abzugsverbot in Nr. 4 nicht, weil diese kein KStpfl. ist und damit nicht in den persönlichen Geltungsbereich der Vorschrift fällt (Anm. 15; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 64 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 71 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 31; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 80; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 69, 80; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 105 [12/2003]; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 161). Sind die Mitglieder des Beirats Kommanditisten der KG, sind Vergütungen Vorweggewinne iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und bereits deshalb nicht abziehbar (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 71 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 69; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 31; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 80; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 106 [12/2003]).

**Beirat bei Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG:** Nach richtiger Auffassung der Rspr. (FG Münster v. 24.5.1993 – 9 K 693/90 K, nv., rkr.; Nds. FG v. 17.4.1973 – VI Kö 20/68, EFG 1973, 512, rkr.) und der FinVerw. (OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1) überwachen die Mitglieder des Beirats bei der Komplementär-GmbH

einer GmbH & Co. KG die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH als KStpfl. (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 16 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 64, 80 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 81 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 71 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 31; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 80; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 69; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 161; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 105 [12/2003]). Dies gilt richtigerweise auch dann, wenn die Vergütungen vollumfänglich von der KG bezahlt werden (FG Münster v. 24.5.1993 – 9 K 693/90 K, nv., rkr.; Nds. FG v. 17.4.1973 – VI Kö 20/ 68, EFG 1973, 512, rkr.; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 71 [5/2010]). Dies wird auch damit begründet, dass die Geschäftsführung der KG noch im Rahmen der überwachten Geschäftsführung der Komplementär-GmbH liege (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 80). Teilweise wird insoweit aber die Anwendbarkeit der Nr. 4 verneint, da ein solcher Beirat nicht die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH überwache, sondern die der KG (OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 31). In der Praxis könnte man vor diesem Hintergrund zur Sicherstellung der Abziehbarkeit der Aufwendungen den Beirat nur oder zumindest einen weiteren Beirat auch bei der KG einrichten (KAYA/MAIER, NWB 2014, 3620 [3623]; KUSTERER, EStB 2002, 247 [247 f.]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 31; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 106 [12/2003]). Im Fall von zwei Beiräten auf Ebene der KG und der Komplementär-GmbH ist Personenidentität unschädlich (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 5 [3/2015]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 31, 38, jeweils mit dem Hinweis der Aufteilung der Vergütungen im Gewinnfeststellungsverfahren für die KG). Ein Rechtsmissbrauch iSd. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO dürfte bei einer solchen Gestaltung regelmäßig nicht gegeben sein.

## 2. Überwachung

### 98 a) Begriff

**Grundsätzliches:** Der Empfänger der Vergütungen muss mit der „Überwachung“ der Geschäftsführung beauftragt sein. Der Begriff der Überwachung der Geschäftsführung ist weit auszulegen (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; R 50 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004; R 10.3 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015 [Entwurf]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 71 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 44; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 86 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 77 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 73; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 72; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 115 [12/2003]; ferner RFH v. 21.6.1935, RStBl. 1935, 1435; ferner s. Anm. 103). Die bloße Repräsentation ist jedoch keine Überwachung iSd. Nr. 4 (BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 42; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 78 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 89). Die Über-

wachung muss der Kontrolle der Geschäftsführung im Interesse der Gesellschafter und der Gläubiger der Gesellschaft dienen (BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435). Eine Überwachung im öffentlichen Interesse genügt dagegen nicht (BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 171). Demgegenüber ist es grds. unerheblich, in welcher Eigenschaft oder in wessen Interesse die Überwachungsperson tätig wird (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 70 [12/2012]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 75 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 84; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 70; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 172; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 114 [12/2003]). Entscheidend ist der Rechtsgrund für und die Ausgestaltung der Überwachung im Verhältnis zum KStpfl., nicht jedoch zu Dritten (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 114 [12/2003]). Folglich können auch ArbN des KStpfl. (etwa als Vertreter der ArbN bei Mitbestimmung) bzw. Beamte eines Anteilseigners des KStpfl. den KStpfl. überwachen, wenn sie die Interessen der ArbN bzw. des Anteilseigners berücksichtigen müssen und damit zusätzlich anderweitig gebunden sind (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 75 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 84). Die Überwachung bezieht sich nicht nur auf die Gesetzmäßigkeit der Geschäftsführung, sondern auch auf ihre Zweckmäßigkeit- und Vorteilhaftigkeit (BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 73), ferner nicht nur auf abgeschlossene Vorgänge der Geschäftsführung, sondern auch auf künftige (BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340 („vorbeugend“); PEETZ, GmbHR 2009, 977 [978]; ferner s. RFH v. 3.5.1933, RStBl. 1933, 957, zur Aufsichtsratssteuer; insoweit wird die Überwachungsperson „beratend“ tätig; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 74). Im Hinblick auf künftige Vorgänge ist es unschädlich, wenn eine Überwachungsperson nicht nur die Geschäftsführung kontrolliert, sondern auch an der Planung aktiv mitwirkt (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; PEETZ, GmbHR 2009, 977 [978]).

**Schwerpunkt maßgeblich:** Der Empfänger der Vergütungen muss nicht ausschließlich die Geschäftsführung des KStpfl. überwachen (zur Beteiligung an der Geschäftsführung s. Anm. 100), vielmehr reicht aus, dass der Schwerpunkt seiner Tätigkeit in der Überwachung liegt (RFH v. 9.6.1931, RStBl. 1931, 555; BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 43 f.; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 87 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 72, 73 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 70; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 109 [12/2003]). Die Schwerpunktfeststellung ist Tatsachenfrage (BFH v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 78; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl.

2015, § 10 Rn. 176). Zur Frage der Aufteilung von Vergütungen in einem solchen Fall s. Anm. 92, 104.

**Vermutung bei bestimmten Gremien:** Bei gesetzlich zwingend vorgeschriebenen und gesetzlich fakultativ vorgesehenen Überwachungsgremien sowie von Gremien, die auf vertraglicher Grundlage gebildet werden und die den entsprechenden gesetzlich vorgeschriebenen Organen nachgebildet sind, wird vermutet, dass ihre Mitglieder die Geschäftsführung überwachen (BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 73 [5/2010]; OLGEMÜLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 33; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 77; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 71; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 171; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 110 [12/2003]). Diese Vermutung kann im Einzelfall und für einzelne Gremien-/Organmitglieder widerlegt werden (Schl.-Holst. FG v. 26.11.1959 – IV 15/59, EFG 1960, 151; OLGEMÜLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 33). Eine Widerlegung kommt insbes. in Betracht, soweit das Mitglied des Organs/Gremiums weitere Aufgaben wahrnimmt, die nicht dem Aufteilungsverbot unterliegen (dazu s. Anm. 92, 104).

99 **b) Abgrenzung zur Beratung**

Der Begriff der Überwachung ist vom Begriff der Beratung abzugrenzen (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 45; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 73 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 71). Eine Überwachungstätigkeit ist mit dem Recht und der Pflicht zur Kontrolle der Geschäftsführung verbunden (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 72 [12/2012]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 86 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 74). Daraus folgt zunächst, dass eine überwachende Tätigkeit für die Geschäftsführung rechtl. bindend sein kann, während die nur beratende Tätigkeit rechtl. unverbindlich ist (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 73 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 71; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 111 [12/2003]). Eine solche Bindungswirkung ist insbes. dann gegeben, wenn Entscheidungen oder Maßnahmen der Geschäftsführung unter dem Vorbehalt der Zustimmung der betreffenden Person stehen können (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 73, 79; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 111 [12/2003]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 73 [5/2010]), ohne dass dadurch die Überwachungstätigkeit zu einer Geschäftsführungstätigkeit wird (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623). Aufgrund des Kontrollrechts erfolgt die überwachende Tätigkeit auf eigene Initiative, während eine lediglich beratende Tätigkeit typischerweise in Absprache erfolgt (FG Ba-Württ. v. 29.10.1976 – III (II) 73/73, EFG 1977, 133; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 73 [5/2010]; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 111 [12/2003]). Die für die Überwachungstätigkeit erforderlichen Pflichten bestehen insbes. in gesellschaftsrechtl. Sorgfaltspflichten



und Verantwortlichkeiten, die ggf. zu Schadensersatzansprüchen (etwa nach § 116 iVm. § 93 AktG) führen können (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 72 [12/2012]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 74; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 116 [12/2003]). Im Hinblick auf künftige Vorgänge wird die Überwachungsperson „beratend“ tätig, ohne dass dies der Anwendung des Abzugsverbots in Nr. 4 entgegensteht (Anm. 98; ferner PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 98; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 102, insbes. bei „Ausschüsse, ...“). Jedenfalls reichen bloße Informationsrechte nicht für die Annahme einer Überwachungsstätigkeit (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 78).

### c) Abgrenzung zur Geschäftsführung

100

Der Begriff der Überwachung ist ferner vom Begriff der Geschäftsführung abzugrenzen (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 71). Von einer die Geschäftsführung überwachenden Tätigkeit ist nicht mehr auszugehen, wenn im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung selbst wahrgenommen werden (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 70 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 45; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 73). Zwar verliert ein Organ, das mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt ist, nicht deshalb seine Überwachungsfunktion, weil ihm gewisse Geschäftsführungshandlungen zugewiesen worden sind, jedoch muss die Überwachungstätigkeit gegenüber den Geschäftsführungshandlungen im Wesentlichen oder überwiegend ausgeübt werden (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 43 f.; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 73; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176; ferner s. Anm. 98). Umgekehrt genügt es nicht, wenn ein Geschäftsführer nur formal in ein Aufsichtsgremium wechselt, faktisch jedoch weiterhin Geschäftsführung betreibt (offenlassend OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 33). Die Erteilung einer vorbehaltenen Zustimmung (Anm. 99) stellt keine Geschäftsführung dar (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 79; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176), ebensowenig unverbindliche Vorschlagsrechte (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 79). Die Geschäftsführung als solche könnte künftig zu den Tätigkeiten gehören, für die auf Ebene eines KStpf. nicht abziehbare Vergütungen gezahlt werden (Anm. 8, 9).

### d) Umfang der zu überwachenden Geschäftsführung

101

Richtigerweise ist mangels einer entsprechenden Einschränkung des Wortlauts hinsichtlich der Quantität und Qualität der Überwachung die Überwachung eines Teils der Geschäftsführung für die Anwendung der Nr. 4 ausreichend (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 88 [11/2014]; aA BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 44; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 33, wonach sich die Überwachung auf die gesamte Geschäftsführung beziehen muss). Es muss noch nicht einmal eine tatsächliche Überwachung erfolgen, vielmehr genügt eine entsprechende Beauftragung (Anm. 92). Ist für ein Gremium (etwa bei den im Gesetz enthaltenen Beispielen

Aufsichts- und Verwaltungsrat) kraft Gesetzes eine Überwachung der gesamten Geschäftsführung vorgesehen, ist es unschädlich, wenn die einzelnen Mitglieder intern jeweils für bestimmte Bereiche der Geschäftsführung zuständig sind, da dies nichts an der Gesamtzuständigkeit des Organs nach außen ändert.

102 e) **Wichtige Anwendungsfälle**

**Abschluss-/Sonderprüfer, insbesondere Wirtschaftsprüfer:** Abschlussprüfer überwachen regelmäßig nicht die Geschäftsführung iSd. Nr. 4, da sie nur eine vergangenheitsbezogene Prüfung vornehmen und es an einer verbindlichen Einflussnahme(-möglichkeit) auf den KStpfl. fehlt (CLEMM/CLEMM, BB 2001, 1873 [1877]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 77; SCHMIDT/ALMELING in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 317 HGB Rn. 9; unklar PEETZ, GmbHR 2009, 977 [978]). Dasselbe gilt für Sonderprüfer nach AktG (§ 142 Abs. 1 Satz 1, § 258 Abs. 1 Satz 1 AktG), GmbHG und UmwG.

**Ausschüsse, Beiräte, Verwaltungsräte uÄ:** Die Mitglieder von Ausschüssen, Beiräten (insbes. bei GmbH; zu Beiräten im Falle einer GmbH & Co KG s. Anm. 97), Verwaltungsräten (ferner zu Verwaltungsräten s. Anm. 93) uÄ können die Geschäftsführung iSd. Nr. 4 überwachen, wenn der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit die Überwachung der Geschäftsführung betrifft (BFH v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 69 [12/2012]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 73, 74 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 78, 79; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 71; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 112 [12/2003]). Dies ist im Einzelfall auf Grundlage des Gesellschaftsvertrags, der Satzung, der Geschäftsordnung, der Verträge mit den Überwachungspersonen und aller sonstigen bedeutsamen Umstände zu prüfen (BFH v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895). Ist das Gremium danach zur Überwachung der Geschäftsführung durch Ausübung von Kontrollbefugnissen der Gesellschafter beauftragt, fallen entsprechende Vergütungen auch dann unter Nr. 4, wenn daneben ein Aufsichtsrat besteht (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; ferner FG Köln v. 1.9.1994 – 2 K 2820/92, EFG 1995, 255, rkr.; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 78; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 114 [12/2003]; ferner s. Anm. 94). Gehören einem Gremium (leitende) Angestellte der Muttergesellschaft an, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass das bei der Tochtergesellschaft eingerichtete Gremium überwiegend Geschäftsführungsfunktionen wahrnimmt und daher nicht mit der Überwachung beauftragt ist (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 84; ferner s. Anm. 97). Es ist vielmehr auch hier eine Einzelfallprüfung erforderlich. Die dargestellten Grundsätze gelten auch im Rahmen von Organschaften (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; VG Berlin v. 27.8.1959 – IX A 242/58, EFG 1960, 144, rkr.; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 43; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32). Ist eine Person umgekehrt Mitglied in einem Aufsichtsgremium einer Muttergesellschaft, bedeutet das nicht automatisch, dass Gremien bei Tochtergesellschaften, in denen die Person ebenfalls Mitglied ist, Überwachungsaufgaben wahrnimmt (OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 34).

**Board of directors:** Die Mitglieder des board of directors einer nach ausländ. Recht gegründeten company limited by shares können mit der Überwachung der Geschäftsführung iSd. Nr. 4 beauftragt sein, wenn das *board* seine Geschäfts-

führungsaufgaben soweit auf das Management übertragen hat, dass sich seine Aufgaben auf die Überwachung der Geschäftsführung beschränken (BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352).

**Kreditausschuss:** Die Mitglieder des Kreditausschusses einer Sparkasse können im Einzelfall Überwachungsaufgaben ausüben (BFH v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 44; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 81).

**Oberste Vertretung eines VVaG:** Die Mitglieder der obersten Vertretung eines VVaG, die nach § 29 VAG oberstes Organ und Versammlung seiner Mitglieder bzw. Vertreter seiner Mitglieder ist, überwachen nicht die Geschäftsführung iSd. Nr. 4, da sie dem Vorstand und dem Aufsichtsrat keine Weisungen erteilen können (WEIGEL in PRÖLSS, 12. Aufl. 2005, § 29 VAG Rn. 5). Zu den Mitgliedern des Aufsichtsrats eines VVaG s. Anm. 93.

**Persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA:** Siehe Anm. 21, 93; § 9 Anm. 13.

**Rechts-, Steuer- und Unternehmensberater:** Berater des KStpfl. (wie insbes. Rechts-, Steuer- und Unternehmensberater) überwachen regelmäßig nicht die Geschäftsführung iSd. Nr. 4, sondern werden allenfalls bei der Überwachung als Unterstützungs- bzw. Hilfskräfte tätig (CLEMM/CLEMM, BB 2001, 1873 [1877]; PEETZ, GmbHR 2009, 977 [978]; ferner s. Anm. 92). Entsprechendes trifft für andere Personen zu, die Unterstützungs- oder Hilfstätigkeiten ausführen (BFH v. 30.9.1975 – I R 46/74, BStBl. II 1976, 155; H 50 KStH 2008 „Sachverständige“). Zu Zahlungen an Hilfspersonen s. auch Anm. 92.

**SE bzw. SCE:** Siehe Anm. 94.

**Staatliche oder kommunale Rechnungsprüfer, Kommissare uÄ:** Zwar können Vergütungen an Prüfer wie staatliche oder kommunale Rechnungsprüfer, Kommissare uÄ betrieblich veranlasst und damit BA sein, auch wenn die Prüfer im öffentlichen Interesse tätig werden (BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249; v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; offenbar auch GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 69 [12/2012]; aA BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435; FinMin. Nds. v. 2.12.1982 – 1982-12-02 S 2755-58-31 2, FR 1983, 41, KSt-Kartei ND § 4 KStG Karte A 3; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; ferner s. Anm. 23). Anderenfalls käme die Anwendung des auf BA gerichteten Abzugsverbots in Nr. 4 (Anm. 8) von vornherein nicht in Betracht. Allerdings dürfte es sich bei den genannten Personen nicht um mit der Überwachung der Geschäftsführung iSd. Nr. 4 beauftragte Personen handeln, sofern sie nur eine vergangenheitsbezogene und/oder sachlich auf die Rechnungslegung uÄ beschränkte Prüfung durchführen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 85; aA BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 69 [12/2012]). Im Übrigen dürften sie nicht beauftragt sein (Anm. 95).

**Vorstände von Gesellschaften, Vereinen uÄ:** Vorstände von Gesellschaften, Vereinen uÄ überwachen nicht die Geschäftsführung, sondern sie üben sie aus (Nds. FG v. 29.3.1990 – VI 303/86, EFG 1991, 421, rkr.; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 78 [5/2010]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 171). Dies gilt grds. auch, wenn sie ihre Aufgaben an Geschäftsführer delegieren, da sie in diesem Fall ihre Aufgaben über die Ge-

## KStG § 10 Anm. 102–103F. Nr. 4: Überwachung d. Geschäftsführung

schäftsführer erfüllen (Nds. FG v. 29.3.1990 – VI 303/86, EFG 1991, 421, rkr.; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 78 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 83; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176). Etwas anderes kann sich aber aus dem Gesellschaftsvertrag, der Satzung, sonstigen Umständen oder daraus ergeben, dass der der betreffenden Person verbliebene Aufgabebereich unwesentlich ist, sie somit faktisch nur eine Überwachungstätigkeit ausübt (Nds. FG v. 29.3.1990 – VI 303/86, EFG 1991, 421, rkr.). Aufsichtsratsmitglieder, die nach § 105 Abs. 2 AktG Vorstandsmitglieder vertreten, überwachen nicht die Geschäftsführung (BERGMANN, DB 1975, 1623; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 32; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 120 [12/2003]).

**Werksausschüsse uÄ, insbesondere bei Eigen- und Regiebetrieben:** Vergütungen an Mitglieder sog. Werksausschüsse uÄ, die von kommunalen Gebietskörperschaften (insbes. im Falle von sog. Eigen- und Regiebetrieben; strechtl. regelmäßig BgA iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1) eingerichtet werden, stellen wegen des Zusammenhangs mit dem jeweiligen Betrieb grds. BA dar, die unter Nr. 4 fallen, wenn die Werksausschüsse uÄ überwiegend überwachende Aufgaben wahrnehmen (BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435; BayFinMin. v. 28.5.1982, KSt-Kartei BY § 10 Nr. 4 KStG, Karte 1.1; FinMin. Nds. v. 2.12.1982 – 1982-12-02 S 2755-58-31 2, KSt-Kartei ND § 4 KStG Karte A 3, FR 1983, 41; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 64, 69 [12/2012]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 17 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 41; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 81 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 82; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 68; aÄ VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 116 [12/2003]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 33). Die Prüfung des Schwerpunkts ist auf Grundlage der Betriebsordnungen und sonstiger relevanter Umstände durchzuführen.

### 3. Umfang der Überwachung und Aufteilungsverbot

#### 103 a) Umfang der Überwachung

Aufgrund der Anknüpfung an die Eigenschaft als zur Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Person erfasst das Abzugsverbot die Vergütungen für jede Tätigkeit einer solchen Person innerhalb des möglichen Rahmens ihrer Überwachungsaufgabe (RFH v. 19.12.1935, RStBl. 1936, 58; v. 23.8.1938, RStBl. 1938, 1124; BFH v. 28.2.1961 – I 59/60, HFR 1961, 105; v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 30.9.1975 – I R 46/74, BStBl. II 1976, 155; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; R 50 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004; R 10.3 Abs. 3 Satz 2 KStR 2015 [Entwurf]; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; GRAFFE in DPM, § 10 Rn. 76 [12/2012]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 44; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 86 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 77 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 73; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 115 [12/2003]; ferner s. Anm. 98). Die Grenzen bestimmen sich nach dem Gesetz (zB § 111 Abs. 1 AktG) oder nach dem der „Beauftragung“ zugrundeliegendem Rechtsgeschäft, dessen Inhalt im Falle einer bewusst engen Grenzziehung nicht extensiv ausgelegt werden darf (OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 33; VELTEN in ERNST & YOUNG,

§ 10 Rn. 115 [12/2003]). Nach der Rspr. fallen in diesen Rahmen zB die allgemeine rechtsanwaltliche Beratung, rechtsanwaltliche Beratung und Vertretung in einem Rückerstattungsverfahren, Finanzierungsberatung sowie Kundenbetreuung (RFH v. 23.8.1938, RStBl. 1938, 1124; BFH v. 28.2.1961 – I 59/60, HFR 1961, 105; v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; H 50 KStH 2008 „Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft“; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 44; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 72). Dasselbe gilt, wenn sich ein Mitglied des Aufsichtsrats (entgegen dem im Gesetz vorgesehenen dualistischen System) in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung einschaltet (BFH v. 12.9.1973 – I R 249/71, BStBl. II 1973, 872; H 50 KStH 2008 „Geschäftsführeraufgaben“; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 120 [12/2003]).

#### b) Aufteilungsverbot und Ausnahme

104

**Aufteilungsverbot:** Wegen des weitreichenden Umfangs der Überwachung der Geschäftsführung (Anm. 98, 103) gilt grds. ein Aufteilungsverbot hinsichtlich der an eine Überwachungsperson gezahlten Vergütungen, wenn die betroffene Person neben der Überwachungstätigkeit auch andere Tätigkeiten ausübt, mit der Folge, dass die Hälfte sämtlicher Vergütungen nach Nr. 4 nicht abziehbar ist (BFH v. 28.2.1961 – I 59/60, HFR 1961, 105; v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; v. 12.9.1973 – I R 249/71, BStBl. II 1973, 872; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Tz. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 93 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 78, 79 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 90; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 76; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 177; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 10 Rn. 120 [12/2003]; ferner s. Anm. 92).

**Ausnahme:** Das Aufteilungsverbot gilt ausnahmsweise nicht, wenn Tätigkeiten der betroffenen Person außerhalb ihrer Überwachungsaufgaben liegen und aufgrund einer besonderen vertraglichen Vereinbarung erbracht werden (BFH v. 28.2.1961 – I 59/60, HFR 1961, 105; v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310; v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; BOOCHS in LADEMANN, § 10 Rn. 18 [3/2015]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 45; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 93, 94 [11/2014]; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 80 [5/2010]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 75; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 72, 76). Für den fehlenden Bezug einer Tätigkeit zu den Überwachungsaufgaben kann sprechen, dass ein besonderes Fachgebiet Gegenstand der anderen Tätigkeit ist (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 75). Die Feststellung dieser Voraussetzung ist im Wesentlichen eine Tatsachenfrage (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 78). Die Rspr. hat eine solche Aufteilung von Vergütungen in mehreren Fällen anerkannt, etwa in Bezug auf Vergütungen an Mitglieder eines Aufsichtsrats als RA-Honorare für eine Prozessführung (RFH v. 26.6.1928, RStBl. 1928, 30) oder für den Bau einer Fabrik (RFH v. 26.6.1928, RStBl. 1928, 30). Sie wurde abgelehnt zB in Bezug auf die Finanzierungsberatung (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688). Weitere Voraussetzung ist, dass die Trennung Zufall ist und nicht auf einer absichtlichen Aufteilung der Funktionen des Überwachungsgremiums beruht

## **KStG § 10** Anm. 104–105F. Nr. 4: Überwachung d. Geschäftsführung

(RFH v. 21.6.1935, RStBl. 1935, 1435, zur Aufsichtsratssteuer; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 10 Rn. 79 [5/2010]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 10 Rn. 76). Eine schädliche Doppelfunktion hat die Rspr. zB für die gleichzeitige Mitgliedschaft im Aufsichts- bzw. Verwaltungsrat und im Kreditausschuss eines Unternehmens bzw. einer Sparkasse angenommen (BFH v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; ferner H 50 KStH 2008 „Doppelfunktion von Vertretern im Aufsichtsrat und Kreditausschuss“; unklar OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755-1-St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rn. 2.1; wie hier HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 44). Das Gehalt von ArbN, die zugleich dem Aufsichtsrat angehören, fällt nicht unter Nr. 4, es sei denn, es wird trotz Freistellung für die Aufsichtsrats-tätigkeit nicht gekürzt, so dass es ganz oder teilweise eine verdeckte Aufsichtsratsvergütung darstellt, die unter Nr. 4 fällt (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 92 [11/2014]; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 98; aA KLUTH/STUHLREIER in LIPPROSS/SEIBEL, § 10 Rn. 41 [6/2013]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 10 Rn. 34).

105

### **V. Beschränkung des Abzugsverbots auf die Hälfte der Vergütungen**

Anders als bei den anderen Abzugsverboten in § 10 sind bei Nr. 4 nicht sämtliche Aufwendungen des KStpfl. nichtabziehbar, sondern nur die Hälfte der Vergütungen iSd. Nr. 4. Wegen dieser Beschränkung ist die andere Hälfte der Vergütungen als BA abziehbar (BMF v. 21.6.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:008, 2013/0599537, BStBl. I 2013, 769; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 10 Rn. 40; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 82 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 68, der deshalb von einer „Abzugsbeschränkung“ in Abgrenzung zu einem Abzugsverbot spricht; RAMER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 10 Rn. 89; ferner s. Anm. 8, 40), wenn sie nicht vGA sind (dazu s. Anm. 20, 91) oder anderen Abzugsverboten unterfallen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 10 Rn. 82 [11/2014]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 10 Rn. 96; VALTA in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 10 Rn. 176). Im Falle der Rückzahlung erhöht nur die eine Hälfte des Rückzahlungsbetrags den Gewinn nicht, die andere dagegen schon (Anm. 43).