

§ 10 Nichtabziehbare Aufwendungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

Nichtabziehbar sind auch:

1. die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. ²§ 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, sowie damit zusammenhängende Aufwendungen,
4. die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats 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

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10

I. Grundinformation zu § 10	1	cc) Abzugsverbot für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (Nr. 2 bis 4)	8
II. Rechtsentwicklung des § 10		b) Rechtspolitischer Hintergrund und Kritik	9
1. Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken (Nr. 1)	2	2. Verfassungsmäßigkeit des § 10	
2. Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2)	3	a) Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken des Steuerpflichtigen (Nr. 1)	10
3. Geldstrafen etc. (Nr. 3)	4	b) Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2)	11
4. Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4)	5	c) Geldstrafen etc. (Nr. 3)	12
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 10		d) Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4)	13
1. Bedeutung des § 10		IV. Geltungsbereich des § 10	
a) Rechtliche Bedeutung		1. Sachlicher Geltungsbereich	14
aa) Einkommens-/Einkünfteermittlungsvorschrift	6	2. Persönlicher Geltungsbereich	15
bb) Abzugsverbot bei Einkommensverwendung (Nr. 1)	7		

	Anm.		Anm.
3. Zeitlicher Geltungsbereich	16	d) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 und 2, §§ 33, 33a EStG	25
4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	17	e) Verhältnis zu § 12 Nr. 3, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a, 13, § 4 Abs. 5b, § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG	26
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften		f) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und 10 EStG	27
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG		g) Verhältnis zu § 3c Abs. 1, § 4 Abs. 5 bis 7, § 4c, § 4d, § 4e, § 4f, § 4h, § 10b, § 50 Abs. 1 EStG	28
a) Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Satz 1, § 8a Abs. 1 Satz 1	18	h) Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG	29
b) Verhältnis zu § 8 Abs. 2	19	i) Verhältnis zu § 35 Abs. 1 Satz 1, § 35b Abs. 1 Satz 1 EStG	31
c) Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2	20	j) Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Satz 1 EStG	32
d) Verhältnis zu § 9	21		
e) Verhältnis zu § 31 Abs. 1 Satz 1, § 37 Abs. 5 Satz 1	21a	3. Verhältnis zu Regelungen des Internationalen Steuerrechts	33
2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG		4. Verhältnis zu Regelungen sonstiger Einzelsteuergesetze	34
a) Verhältnis zu § 2 Abs. 1 EStG	22	5. Verhältnis zu Vorschriften der AO	35
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	VI. Verfahrensfragen zu § 10	36
c) Verhältnis zu § 9b EStG	24		

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

I. Nichtabziehbarkeit		rius und Auflösung von Rückstellungen	43
1. Abzugsverbot durch Anordnung der Nichtabziehbarkeit	40	b) Durchführung der Nichterhöhung der Einkünfte	44
2. Behandlung beim Empfänger unerheblich	41	c) Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 und Prozesszinsen iSd. § 236 Abs. 1 Satz 1 AO	45
3. Durchführung des Abzugsverbots	42	5. Bedeutung des § 10 für Schadensersatzleistungen	46
4. Rückzahlung der nichtabziehbaren Aufwendungen und Auflösung von Rückstellungen sowie Behandlung von Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO		II. Ergänzung anderer Abzugsverbote	47
a) Rückzahlung nichtabziehbarer Aufwendungen als actus contra-			

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

I. Aufwendungen (Satz 1)		2. Zwecke	53
1. Begriff	50	3. „Des Steuerpflichtigen“	54
2. Wichtige Anwendungsfälle	51	4. Durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben	55
II. Erfüllung von durch die Verfassung vorgeschriebenen Zwecken des Steuerpflichtigen (Nr. 1 Satz 1)		III. Vorrang des Spendenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 (Nr. 1 Satz 2)	56
1. Erfüllung	52		

Anm. |

Anm.

D. Erläuterungen zu Nr. 2: Steuern und Nebenleistungen

I. Steuern vom Einkommen (Nr. 2 Halbs. 1)	III. Umsatzsteuer (Nr. 2 Halbs. 1)
1. Begriff 60	1. Umsatzsteuer auf Entnahmen . . . 68
2. Wichtige Anwendungsfälle 61	2. Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen 69
3. Ausländische Steuern 62	3. Vorsteuerbeträge auf Aufwendun- gen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG gilt 70
4. Aufwendungen im Zusammen- hang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten) . . 63	4. Aufwendungen im Zusammen- hang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs- und Prozesskosten) 71
II. Sonstige Personensteuern (Nr. 2 Halbs. 1)	IV. Nebenleistungen (Nr. 2 Halbs. 2)
1. Begriff 64	1. Begriff 72
2. Wichtige Anwendungsfälle 65	2. Wichtige Anwendungsfälle 73
3. Ausländische Steuern 66	3. Zinsen für Darlehen von Dritten zur Zahlung von Steuern 74
4. Aufwendungen im Zusammen- hang mit Steuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (insbesondere Beratungs- und Prozesskosten) 67	

E. Erläuterungen zu Nr. 3: Geldstrafen etc.

I. Geldstrafen	1. Begriff 82
1. Begriff 80	2. Wichtige Anwendungsfälle 83
2. Zusammenhängende Aufwendun- gen 81	III. Leistungen zur Erfüllung von Weisungen und Auflagen, soweit diese nicht lediglich der Scha- denswiedergutmachung dienen . . 84
II. Sonstige Rechtsfolgen vermö- gensrechtlicher Art mit über- wiegendem Strafcharakter	

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

I. Vergütungen jeder Art	IV. Überwachung der Geschäfts- führung
1. Begriff 90	1. Geschäftsführung des Steuer- pflichtigen
2. Wichtige Anwendungsfälle 91	a) Begriff der Geschäftsführung . . 96
II. Gewährung an Mitglieder be- stimmter Gremien oder andere beauftragte Personen 92	b) Geschäftsführung des Steuer- pflichtigen als Überwachungs- gegenstand 97
III. Beauftragte Personen	2. Überwachung
1. Mitglieder des Aufsichtsrats und Verwaltungsrats 93	a) Begriff 98
2. Andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen 94	b) Abgrenzung zur Beratung 99
3. Beauftragung 95	c) Abgrenzung zur Geschäftsführung 100
	d) Umfang der zu überwachenden Geschäftsführung 101
	e) Wichtige Anwendungsfälle . . . 102

	Anm.		Anm.
3. Umfang der Überwachung und Aufteilungsverbot		V. Beschränkung des Abzugsverbots auf die Hälfte der Vergütungen	
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 Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97; *Weber-Grellet*, Das Verhältnis von § 12 Nr 3 EStG und § 19 Abs 2 UStG, UR 1979, 61; *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 Dividendenbesteuerung, BB 1995, 1446; *FW*, Anmerkung, IStR 1995, 333; *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 *Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung Steuergesetz Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 375; *Clemm/Clemm*, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen ist sinn-, system- und verfassungswidrig, BB 2001, 1873; *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; *Schönwald*, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen bei der Einkommensermittlung einer Kapitalgesellschaft – ein Überblick, SteuStud. 2005, 544; *Roser*, Anmerkung, GmbHR 2006, 1006; *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; *Hey*, Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR 2009, Beihefter zu DStR 34, 109; *Wengel/Pfeiffer*, Die Limited im deutschen Steuerrecht, StuB 2009, 917; *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; *Thieman*, 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 ua.*, 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; *Amler/Riegel*, Zu lässig bei der Zulässigkeit? Zulässigkeitsprobleme bei AdV-Anträgen im FG-Verfahren, BB 2015, 796; *Haase/Geils*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen, BB 2015, 2583; *Schiffers*, Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Kapitalertragsteuer: Konsequenzen des aktualisierten BMF-Schreibens vom 9.1.2015 in

der Praxis, DStZ 2015, 144; *Schön*, Zur steuerlichen Behandlung von Verwaltungsgebühren in der monistisch verfassten SE, in *Blumenberg/Crezelius/Gosch/Schüppen* (Hrsg.), FS Wilhelm Haarmann, Düsseldorf 2015, 875; *Strahl*, Kapitalertragsteuer aufgrund wirtschaftlicher Tätigkeiten der öffentlichen Hand, NWB 2015, 827; *Weppler/Karst*, Berücksichtigung von Ertragsteuern bei der Betriebsrentenanpassung oder bei der Neuordnung eines Versorgungswerks, BB 2015, 491; *Drüen*, Über Rückstellungen wegen Kartellgeldbußen, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg.), FS Dietmar Gosch, München 2016, 57; *Haarmann*, Die Verfassungswidrigkeit der hälftigen Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen, in *Lüdicke/Schnitzer/Spengel* (Hrsg.), FS Dieter Endres, München 2016, 149; *Haarmann*, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Bankenabgabe und von Aufsichtsratsstantiemien, JbFStR 2016/17, 2016, 300; *Krüger*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen- ungeklärte Fragen?, DStR 2016, 895; *Kube*, EU-Bankenabgabe und objektives Nettoprinzip, DStR 2016, 572; *Fischer*, Pflegeheim-GmbH: Erbschaft als Betriebseinnahme, Anmerkung zu BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, FR 2017, 534; *Hey/Hey*, Abzugsverbot für Managergehälter. Untaugliche Symbolpolitik, FR 2017, 309; *Horst*, Pro Memoria: Umsatzsteuerzahlungen aufgrund von Entnahmen sind nicht abziehbar, BB 2017, 2143; *Hüttemann*, Juristische Personen im Steuerrecht, JöR 65 (2017), 147; *Rödter*, Neue Abzugsbegrenzung für Managervergütungen, JbFStR 2017/18, 156; *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, Berlin 2017; *Schiffer*, Eine überzogene Vergütung ist keine Betriebsausgabe, BC 2017, 159; *Staringer*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts 2017, 41; *Wighardt/Berger*, Angemessenheit von Vorstandsvergütungen und Beschränkung der steuerlichen Absetzbarkeit, NZG 2017, 1370; *Biesgen/Fürus*, Steuerrückstellungen nach Betriebs- und Steuerfahndungsprüfungen, SAM 2018, 170; *Habersack*, Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung – Grundsatz- und Anwendungsfragen im Lichte der Aktionärsrechtlichlinie, NZG 2018, 127; *Herlinghaus*, Grund- und Streitfragen des körperschaftsteuerlichen Einkommensbegriffs, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), FS 100 Jahre RFH/BFH, Köln 2018, 1373; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 4. Aufl. 2018; *Behme*, Die Vergütung der Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat – gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen und Haftungsrisiken, BB 2019, 451; *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, Berlin 2019; *Happe*, Die wichtigsten Änderungen des „JStG 2019“ für Unternehmen – Bundesrat billigt Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BBK 2019, 1166; *Hirte/Schüppen*, Begrenzung exzessiver Managervergütungen durch Steuerrecht?, in *Durner/Reimer/Spiecker gen. Döhmman/Wallrabenstein* (Hrsg.), Das sinnvoll Denkbare denken, das davon Machbare machen, GS Arndt Schmehl, Berlin 2019, 419; *Hörster*, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität. Teil 3: Änderungen des Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetzes, NWB 2019, 2628; *Schiffer*, Überzogene Managervergütungen: Versagung des Betriebsausgabenabzugs?, BB 2019, 931; *Weber/Schwind*, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, 56; *Drüen*, Verschränkungen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Regime im Verwaltungsrecht, VVDStRL 79 (2020), 127; *Florstedt*, Die wesentlichen Änderungen des ARUG II nach den Empfehlungen des Rechtsausschusses, ZIP 2020, 1; *von Freeden*, Der Gewinn nach § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG bei einer Organträger-Personengesellschaft, FR 2020, 615; *Heuvel/Matthey*, Steuerliche Behandlung von Verteidigungsaufwendungen und Kostenübernahme durch Unternehmen (Teil 1), ZWH 2020, 9; *Hörster*, Teil 2: Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes und der Abgabenordnung, NWB 2020, 450; *Hüttemann/Rawert*, Gründungsaufwand bei Stiftungen und Vereinen, ZIP 2020, 245; *Valta*, Veranlassungszusammenhang und Markteinkommen, FR 2020, 586; *Weiss/Brühl*, Zur Abzugsfähigkeit ausländischer Quellensteuern, ISR 2020, 225.

Verwaltungsanweisungen: R 10.1 bis 10.3 KStR 2015; H 10.1 bis 10.3 KStH 2015; BMF v. 24.3.2000 – IV C 6 – S 1900 – 22/00, BStBl. I 2000, 453; BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 – S 2706 – a/15/10001, BStBl. I 2019, 97.

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; ferner *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 1 [6/2020]) den Abzug bestimmter Aufwendungen ganz (Nr. 1–3) oder zur Hälfte (Nr. 4) 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; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Pfaffmann in Blümich*, § 10 Rz. 11 [5/2020]; *Kluth in Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 1 [4/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 9; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 1, 4). § 10 enthält keine abschließende Aufzählung nichtabziehbarer Aufwendungen („auch“; s. Anm. 27 ff., 47). Die Vorschrift entspricht § 12 EStG (s. Anm. 27 ff.), wodurch KStpfl. und EStpfl. grds. gleichgestellt werden (BFH v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; BFH v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 2).

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 privatrechtl., öffentlich-rechtl. 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 dieselben Aufwendungen wie § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1920 v. 29.3.1920 erfasste, 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 Rz. 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 des Verweises s. sogleich) unberührt (so bereits BFH v. 27.11.1963 – I 303/60, HFR 1964, 382; BFH v. 3.12.1963 – 121/62 U, BStBl. III 1964, 81; anders noch RFH v. 29.11.1932, RStBl. 1933, 51; RFH 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 (RGL. 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 (RGL. I 1922, 351) und **Bekanntmachung des Textes des KStG v. 5.2.1922** (RGL. 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 (RGL. I 1925, 208): Das Abzugsverbot wurde später in § 17 Nr. 3 KStG 1925 auf die gesamte 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 (RGL. I 1934, 1031): Nach § 12 Nr. 2 KStG 1934 waren Steuern vom Einkommen und die VSt nichtabziehbar. Mit dem Verzicht auf Nennung der „sonstigen Personensteuern“ sollte faktisch keine Einschränkung der Reichweite des Abzugsverbots verbunden sein (so wohl RStBl. 1935, 81 [85]; ferner BTDrucks. 7/5310, 12).

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 dem Wortlaut des geltenden § 10 Nr. 2 KStG 1977 (eingeführt durch Art. 1 KStReformG v. 31.8.1976) waren zunächst nur Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die USt für den Eigenverbrauch, nicht aber (stl.) Nebenleistungen nichtabziehbar. Durch Nennung der „sonstigen Personensteuern“ sollte das Abzugsverbot in Nr. 2 an die Regelung in § 12 Nr. 3 EStG angeglichen und zudem sichergestellt werden, dass für einzelne Personensteuern keine Ausnahme vom Abzugsverbot besteht (BTDrucks. 7/5310, 12; ferner s. Anm. 8).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093) und **Bekanntmachung der Neufassung des KStG v. 11.3.1991** (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 durch einen neuen Halbs. 2 ausdrücklich 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 Einf. 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, 174f.; 14/265, 175f.) erachtete Ausnahme für bestimmte (stl.) Nebenleistungen (Zinsen nach §§ 233a, 234, 237 AO; s. oben „StReformG 1990 v. 25.7.1988“) abgeschafft, da die Einführungsphase für die sog. Vollverzinsung vorbei und eine weitere Gewährung des Abzugs nicht erforderlich gewesen sei (BTDrucks. 14/23, 174f.; 14/265, 175f.) 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 (BTDrucks. 10/1189, 3, 6). Durch das Abzugsverbot soll verhindert werden, dass der Sanktionszweck von Geldstrafen und der diesen Strafen vergleichbaren Rechtsnachteile durch stl. Vorschriften vereitelt oder gemildert wird (BTDrucks. 10/1189, 5f.; 10/1314, 5f.; 10/1634, 7; ferner s. Anm. 8).

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Durch Art. 6 Nr. 6 Buchst. a wurde das in Nr. 3 geregelte Abzugsverbot für Geldstrafen und weitere Aufwendungen auf „damit zusammenhängende Aufwendungen“ erstreckt. Dies ist eine Paralleländerung zur Änderung der Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG und zur Änderung der estl. Parallelregelung zu Nr. 3 in § 12 Nr. 4 EStG, die jeweils entsprechend an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG angeglichen wurden (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; ferner *Happe*, BBK 2019, 1166 [1175]; *Hörster*, NWB 2019, 2628 [2643f.]; *Hörster*, NWB 2020, 450 [452], jeweils zur Änderung von § 12 Nr. 4 EStG). Nach Auffassung des Gesetzgebers soll eine stl. Begünstigung von Aufwendungen, die mit einer strafrechtl. Sanktion zusammenhängen, gegenüber nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG nichtabziehbaren Aufwendungen, die mit einer wegen einer geringfügigeren Rechtsverletzung verhängten Geldbuße zusammenhängen, nicht sachgerecht sein (BRDrucks. 356/19, 146). Zudem soll die Verschärfung der Regelung der bisherigen Intention des Gesetzgebers entsprechen, Folgen sanktionsbewehrten Verhaltens stl. nicht zu begünstigen (BRDrucks. 356/19, 146; zur bisherigen Intention des Gesetzgebers in Bezug auf „mit den Sanktionen un-

mittelbar zusammenhängende Gerichtskosten, Gebühren, Auslagen und Anwaltskosten“ s. aber Anm. 81).

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

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGL. 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. Jedoch gab es für ARVergütungen eine „Stempelabgabe“ iHv. 8 % der Vergütungen auf der Grundlage von §§ 63 ff. iVm. Tarifnummer 9 Reichstempelgesetz v. 3.6.1906 (RGL. 1906, 695; ferner *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [880]), die ab 1922 von der von den ARMitgliedern geschuldeten „Aufsichtsratssteuer“ auf der Grundlage von §§ 63 ff. KVStG v. 8.4.1922 (RGL. 1921, 335) in derselben Höhe abgelöst wurde (*Clemm/Clemm*, BB 2001, 1873 [1874]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 1 [6/2020]).

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 208): In § 17 Nr. 4 KStG 1925 war erstmalig (*Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [880]; *Vogel*, StuW 1977, 97 [113]) 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“ auf der Grundlage von §§ 63 ff. iVm. Tarifnummer 9 Reichstempelgesetz v. 3.6.1906 (RGL. 1906, 695) bzw. der ab 1922 von den ARMitgliedern geschuldeten „Aufsichtsratssteuer“ auf der Grundlage von §§ 63 ff. KVStG v. 8.4.1922 (RGL. 1921, 335). Durch das Abzugsverbot sollten ARVergütungen 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 Einf. 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. Durch die Nichtabziehbarkeit sollte auch die Umgehung der gewollten (und bis zur Einf. des Anrechnungssystems im Jahr 1977 lediglich durch einen gespaltenen Tarif gemilderten; zur Entwicklung s. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 8 f.) Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen mit KSt und ESt durch abziehbare Zahlungen an Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Mitglied des AR 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 Rz. 1 [3/2015]) nach Einf. 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 „Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984“) 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; s. Anm. 4) ist das hälftige Abzugsverbot für Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen nunmehr in § 10 Nr. 4 geregelt.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Durch Art. 6 Nr. 6 Buchst. b wurde die Regelung über die Nichtabziehbarkeit von Vergütungen an Mitglieder von „Grubenvorständen“ durch Streichung des Wortes „Grubenvorstand“ aus Nr. 4 aufgehoben, weil diese wegen der spätestens zum 1.1.1994 wirkenden Auflösung bergrechtl. Gewerkschaften (§ 163 Abs. 1 und 4 BBergG) gegenstandslos war (BRDrucks. 356/19, 146; ferner *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 41; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [883]).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 10

1. Bedeutung des § 10

a) Rechtliche Bedeutung

6 aa) Einkommens-/Einkünfteermittlungsvorschrift

§ 10 ist eine allgemeine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens von KStpfl. (Anm. 1, 18; FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Hüttemann*, JöR 65 (2017), 147 [160]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 9), 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 Rz. 1; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 9; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 1, 3 [11/2019]). 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. 2–4; 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 *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 2 [4/2020]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 1 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 4 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 10, 14). Die Abzugsverbote in § 10 beziehen sich vor diesem Hintergrund auf die nach § 157 Abs. 2 AO grds. nicht selbständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlagen (*Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 2). Fehlerhafte buchhalterische Vorgänge wie Falschbuchungen oder Bildung zu hoher Rückstellungen sind schon keine Aufwendungen, sodass es der Anwendung der Abzugsverbote nicht bedarf (*Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 3; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3). Ein entgegen § 10 KStG ermitteltes Einkommen macht aus einem KStBescheid keinen gesetzlosen (und somit nach § 125 Abs. 1 AO nichtigen) VA, denn der Bescheid leidet lediglich an einem Rechtsanwendungsfehler, der seine Anerkennung als verbindliche Regelung nicht infrage stellt, selbst wenn er (scheinbar) bewusst begangen wurde (FG Nürnberg v. 4.9.2017 – 1 K 1514/16, juris, zu Nr. 2 – NZB als unzulässig verworfen: BFH v. 28.3.2018 – XI B 136/17 [altes AZ: I B 100/17], juris).

bb) Abzugsverbot bei Einkommensverwendung (Nr. 1)

7

Nach dem Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 dürfen Aufwendungen für die Erfüllung von verfassungsmäßigen Zwecken nicht abgezogen werden, wenn sie nicht der Einkünfteerzielung 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; BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335; BFH v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. 2005, 305; BFH 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; BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75, jeweils zu § 12 Nr. 1 KStG 1968; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 1, 2, 3 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 2, 12, 15; *Hüttemann*, JöR 65 (2017), 147 [161]; *Hüttemann*, 72. DJT, 2018, G 88; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 10 [4/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 15; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 8a, 9, 9a, 14, 21 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 11 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 5; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2, 22, 24; *Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 20 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 2, 149 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 31; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 18 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 11, 17, 83, 85; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 5, 31). 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 Rz. 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. 5.3.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 8a, 14 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2, 24; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 2 [6/2020]; offenlassend *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]; wohl aA *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3; eventuell wie hier *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 5, wonach „Willkürausgaben“ ohne Bezug zum Zweck der Körperschaft nicht abziehbar sein sollen; das Abzugsverbot in Nr. 1 soll auch der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dienen; dazu s. *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 2 [6/2020]). Zum Verhältnis des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 zum BA-/WK-Abzug s. Anm. 15, 24.

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

8

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. 25; allg. zu BA s. § 4 EStG Anm. 700 ff.) oder als WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (zu WK bei KStpfl. s. *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 52; wohl auch R 7.1 Abs. 2 Satz 1 und R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 und

Abs. 2 Satz 1 KStR 2015; zur Qualifikation solcher Aufwendungen als WK s. Anm. 25; allg. zu WK s. § 9 EStG Anm. 60 ff.) zu qualifizieren und aus unterschiedlichen Gründen nicht abziehbar sind (FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 2 [3/2015], wenn auch nur für Nr. 3 und 4, Rz. 16 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1, 3; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 3; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 8 [5/2010]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 1 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 16; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 1, 2, 13 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 85; ferner s. Anm. 1). Vor diesem Hintergrund haben die Abzugsverbote überwiegend konstitutive Wirkung (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 3; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 46; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 1; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 10 [5/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 9, 84) wie auf deren handelsrechtl. Einordnung (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 48; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 1).

Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2): Zur Qualifikation von Steuern vom Einkommen, sonstigen Personensteuern, entsprechenden ausländ. Steuern, (stl.) Nebenleistungen, Ergänzungsabgaben und der USt bzw. Vorsteuerbeträgen 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. 25.

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; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 4; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 40 [5/2020]). Es entspricht damit einem allgemeinen und in vielen Steuergesetzen verwirklichten Grundsatz, wonach eine Steuer nicht ihre eigene Bemessungsgrundlage mindern darf (für andere Steuern zB nach § 12 Nr. 3 Halbs. 1 EStG [ESt; s. Anm. 3]; § 7 Satz 1 GewStG iVm. § 4 Abs. 5b EStG, ggf. iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG [GewSt]; § 10 Abs. 8 ErbStG [ErbSt]; § 10 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 UStG [USt]; § 9 Abs. 3 GrEStG [GrESt]; so auch FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 4, 22, zumindest für die „gleichartigen Ertragsteuern“). Auch die anderen vom Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 erfassten Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern sollen das Einkommen für Zwecke der KSt nicht mindern.

Die Nichtabziehbarkeit der Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1-4 und 7 und Abs. 7 EStG als BA bei der KSt soll verhindern, dass die Nichtabziehbarkeit als Vorsteuer bei der USt nach § 15 Abs. 1a UStG konterkariert wird (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 32 [11/2017]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 3 [6/2020]). Dagegen ist die USt auf eine vGA (Anm. 69) eine Einkommensverwendung, die bereits deshalb nichtabziehbar ist (*Reiß*, DB 1990, 1936 [1936]; aA *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 36 [5/2010]; ferner s. Anm. 25). Dasselbe dürfte für die ebenfalls vom Abzugsverbot erfasste USt auf eine Entnahme (Anm. 68) gelten. Dadurch werden Unternehmer und Nichtunternehmer gleichgestellt, denn „Letzterer muss seinen privaten Konsum außerhalb eines Betriebs de-

cken und kann die darauf entfallende USt auch nicht bei der Einkünfteermittlung abziehen“ (*Horst*, BB 2017, 2143 [2143]; ferner § 12 EStG Anm. 131; *Weber-Grellet*, UR 1979, 61, jeweils zu § 12 Nr. 3 EStG).

Die Erstreckung des Abzugsverbots auf (stl.) Nebenleistungen (Nr. 2 Halbs. 2; zum Begriff s. Anm. 72) ist trotz ihres engen Zusammenhangs mit den nichtabziehbaren 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; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH 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; BFH 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 bei KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre (*Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 25a [5/2010]; ferner s. oben „Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug“). 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 (s. Anm. 3, 11), 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; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; Anm. 11; § 12 EStG Anm. 122) Regelung in § 12 Nr. 3 Halbs. 1 und 2 EStG nicht abgezogen werden dürfen (*Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697). Soweit bestimmte Steuern nicht unter Nr. 2 fallen, können sie vorbehaltlich anderweitiger Abzugsverbote (wie § 4 Abs. 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 für die GewSt) als BA abgezogen werden (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 184 [6/2020]). Dasselbe gilt für damit zusammenhängende (stl.) Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO (s. Anm. 72; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 207 [6/2020]).

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. 25.

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 nichtabziehbar. Andernfalls wären Geldstrafen, etc. eine Einkommensverwendung, sodass 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 (s. Anm. 4; BTDrucks. 10/1189, 5 f.; 10/1314, 5 f.; 10/1634, 7; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 5; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10

Rz. 4 [6/2020]; 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 im Übrigen auch 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. 25.

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; BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; BMF v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003:003, BStBl. I 2020, 498; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1, jeweils zu ARVergütungen; ferner allg. BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 16 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 40; *Heger*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 [119f.]; *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [112]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 2, 40; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 67 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 63 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 30; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 82 [5/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 84 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 63; *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 (hälftigen) Abzugsverbots, etwa auf Vorstands- oder Geschäftsführergehälter, würde es auch für solche BA bzw. WK gelten (Anm. 9, 100).

Ohne steuersystematische Rechtfertigung (Anm. 5; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]) soll das hälftige Abzugsverbot in Nr. 4 „überhöhte Aufsichtsratsvergütungen“ verhindern sowie „aufkommensmindernde“ Gesetzesänderungen ausgleichen (BTDrucks. 7/5310, 8; BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 6; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 5 [6/2020]; 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, 9), 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; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 260 [6/2020]).

9 b) Rechtspolitischer Hintergrund und Kritik

Rechtspolitische Akzeptanz: Mit Ausnahme des Abzugsverbots für (stl.) Nebenleistungen in Gestalt von Zinsen in Nr. 2 Halbs. 2 und des hälftigen 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 nichtabziehbaren Nachzahlungszinsen und ähnlichen Zinsen einerseits und stpfl. Erstattungsinsen andererseits kritisiert (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 13 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 34a [5/2010]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 106, jeweils mit dem Hinweis auf eine mögliche „Zinsarbitrage“; zur Rechtsgrundlage solcher Zinsen s. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO und zu Einzelheiten ihrer Behandlung s. Anm. 45).

Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4): Das hälftige Abzugsverbot für Vergütungen an Überwachungspersonen in Nr. 4 wird einhellig und zu Recht heftig kritisiert (*Alber/Sell*, Körperschaftsteuer, 19. Aufl. 2020, Teil 3, Nr. 3.7.1; *Clemm/Clemm*, BB 2001, 1873 [1974ff.]; *Drüen*, KSzW 2013, 343 [345ff.]; *Ehmcke* in *DStJG* 20 [1997], 257 [273ff.]; *Haarmann*, DA 2012, 1; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 40; *Hey*, *DStR* 2009, Beihefter Heft 34, 109 [112f.]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; *Hüttemann* in *DStJG* 34 [2011], 291 [317]; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 40 [4/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 40; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 68 [5/2010]; *Marx*, *StuB* 2007, 136 [139f.]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 65f. [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 30; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 15, 70; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 80 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 260 [6/2020]; *Rose*, *GmbHR* 1964, 31 [36ff.]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 64ff.; *Schulze-Osterloh*, *FS* Offerhaus, 1999, 375 [376ff.]; *Schwan*, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, 2012, 135ff.; *Schön*, *FS* Haarmann, 2015, 875 [880f.]; *Theisen*, DA 2012, 157; *Zenthöfer/Alber*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 18. Aufl. 2019, 27; 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 (*Drüen*, KSzW 2013, 343 [350]; *Drüen*, *VVDStRL* 79 [2020] 127 [155f.]; *Hey*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 80 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 5 [6/2020]; *Vogel*, *StuW* 1977, 97 [114]; ferner *Hey/Hey*, *FR* 2017, 309 [311], zu „Vorstandsvergütungen“) und entgegen des an sich intendierten Anlegerschutzes (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 5 [6/2020]; ferner *Hey*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113], zu „Managervergütungen“) durch „Verteuerung“ der Vergütungen (*Hey*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113], zu „Managervergütungen“) die „Aktionäre bestrafen“ (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 5 [6/2020]; ferner *Habersack*, *NZG* 2018, 127 [133]; *Hey/Hey*, *FR* 2017, 309 [314], zu „Vorstandsvergütungen“) kann. Richtigerweise sollte das StRecht aus (steuer-)systematischen Gründen generell, insbes. aber im gegebenen 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]; allg. *P. Kirchhof* in *Isensee/P. Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 25; ferner zur steuersystematischen Kritik im gegebenen Zusammenhang s. Anm. 5, 8) und nicht als „Regulierungsreserve für das Privatrecht“ betrachtet werden (zu dieser Einordnung *Drüen*, *VVDStRL* 79 [2020] 127 [155f.], zu „Managervergütungen“). Darüber hinaus ist die Regelung nicht zielgenau, da nicht nur „überhöhte“, sondern sämtliche Vergütungen erfasst (*Hey*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 66; ferner *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 260 [6/2020]) und auch angemessene und geringe ARVer-

gütungen „sanktioniert“ (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 5, 260 [6/2020]) werden. 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.]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 65 [11/2017]; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 80 [5/2020]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 30, 31; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 70), zumal die Anforderungen an die Qualifikation der Mitglieder von Überwachungsgremien (insbes. eines AR) 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 Frottscher/Drüen*, § 10 Rz. 69 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 70; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 67; so auch schon BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103). Demgegenüber erkennt die Rspr. das rechtspolitische Ziel des häftigen 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). Von dem erwähnten allgemeinen Erfordernis der Angemessenheit (§ 113 Abs. 1 Satz 3 AktG) abgesehen gibt es keine wesentlich weitergehende gesellschaftsrechtl. Begrenzung der Vergütung von ARVergütungen (für einen Überblick s. *Behme*, BB 2019, 451 [455 f.]; *Habersack*, NZG 2018, 127 [130 f.]).

Abzugsverbot für „Managervergütungen“: Immer wieder wurde und wird als Maßnahme zur „Regulierung von Managervergütungen“ eine Ausdehnung des Abzugsverbots in Nr. 4 auf bzw. die Schaffung neuer Abzugsverbote für Vergütungen an weitere Personen (wie etwa Vorstände, Geschäftsführer, leitende Mitarbeiter, etc.) vorgeschlagen bzw. gefordert (zB Vorschlag der BTag-Fraktion der SPD v. 20.2.2017 [Einfügung von Abzugsverboten für Gesamt- und Ruhebezüge von Vorständen und weiteren „Führungspersonen“ in Nr. 5 und 6 sowie ergänzenden Regelungen in § 4 Abs. 5 Nr. 14, § 6a Abs. 3 Nr. 4 EStG], der jedoch nicht in den BTag eingebracht und nicht in den Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode 2017-21, aufgenommen wurde; dazu *Hey/Hey*, FR 2017, 309 [312 ff.]; *Rödder*, JbFStR 2017/18, 156; *Wighardt/Berger*, NZG 2017, 1370 [1371 f.]; ferner Forderungen der BTag-Fraktion Die Linke v. 21.2.2019 [BTDrucks. 19/7979] und der BTag-Fraktion Bündnis 90/Die Grünen v. 13.3.2019 [BTDrucks. 19/8282], die am 10.4.2019 vom Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz abgelehnt wurden [BTDrucks. 19/9299]; zu älteren Vorschlägen und Forderungen s. BTag, Wissenschaftliche Dienste, Deckelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehältern, Sachstand WD 4 - 3000 - 071/14; allg. krit. zu solchen Vorschlägen und Forderungen s. *Drüen*, KSzW 2013, 343 [343, 347]; *Fleischer*, DB 2010, 601 [603]; *Florstedt*, ZIP 2020, 1 [4]; *Heger*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 [119 f.]; *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [113]; *Hirte/Schuppen*, GS Schmehl, 2019, 419; *Hüttemann in DStJG* 34 [2011], 291 [317]; *Thüsing*, DB 2003, 1612 [1614]; zur Rechtslage in Österreich s. § 12 Abs. 1 Z. 8 öKStG 1988 und zur Verfassungskonformität dieser Regelung s. VfGH v. 9.12.2014 – G 136/2014, G

166/2014, G 186/2014, ÖStZ 2015, 4; *Staringer*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts, 2017, 41 (51 ff.); ferner s. Anm. 8, 100). Hierfür gelten dieselben Bedenken hinsichtlich der Steuersystematik (s. Anm. 5, 8) und der „steuerpolitischen Klugheit“ wie beim Abzugsverbot für Vergütungen an Überwachungspersonen in Nr. 4 (*Drüen*, KSzW 2013, 343 [347, 352]; zumindest skeptisch *Habersack*, NZG 2018, 127 [134]). Eine weitergehende gesellschaftsrechtl. Begrenzung von „Managervergütungen“ gibt es abgesehen von allgemeinen Erfordernissen wie Angemessenheit (§ 87 Abs. 1 Satz 1 AktG) und Ausrichtung auf eine „nachhaltige und langfristige Entwicklung“ börsennotierter Unternehmen (§ 87 Abs. 1 Satz 2 AktG) nicht (für einen Überblick über die gesellschafts- und zusätzlich aufsichtsrechtl. Regulierung der Vorstandsvergütungen nach geltendem Recht s. *Behme*, BB 2019, 451 [452 ff.]; *Habersack*, NZG 2018, 127 [130]; *Hey/Hey*, FR 2017, 309 [312 ff.]). Daran hat die Einfügung von Regelungen über das Vergütungssystem börsennotierter Gesellschaften in § 87a AktG zur Umsetzung von Art. 9a der 2. Aktionärsrichtlinie v. 17.5.2017 (RL [EU] 2017/828; ABl. EU 2017 Nr. L 132, 1) nichts geändert, denn durch diese werden „keine materiellen Vorgaben zur konkreten Vorstandsvergütung“ gemacht (BTDrucks. 19/9739, 72). Im Vergleich zu starren außersteuerrechtl. Vorgaben könnte ein (teilweises) strechtl. Abzugsverbot jedoch ein Mittel sein, das eine Abwanderung betroffener Führungskräfte vermeiden und damit für den Wirtschaftsstandort Deutschland vorteilhaft sein könnte, wenn die StBelastung nicht durch Reduzierung der Vergütung auf die „Führungskräfte“ „überwälzt“ wird (*Hey/Hey*, FR 2017, 309 [318]). Zur Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 auf „Managervergütungen“ s. *Schiffer*, BC 2017, 159; *Schiffer*, BB 2019, 931 (932 ff.).

2. Verfassungsmäßigkeit des § 10

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

10

Die Nichtabziehbarkeit von einer Einkommensverwendung (s. Anm. 7) darstellenden Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 begegnet keinen grundsätzlichen verfassungsrechtl. Bedenken, da eine Einkommensverwendung bei KStpfl. insbes. keine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bewirkt, die als verfassungsrechtl. Maßstab für die Bemessung der KSt (insbes. im Rahmen des objektiven Nettoprinzip) anerkannt ist (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 81 [6/2020]; 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. verfassungskonform (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; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; ferner *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 14; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 82 [6/2020]). Es dient der Gleichbehandlung iSd. Art. 3 Abs. 1 GG von KStpfl. mit EStpfl., die entsprechende Aufwendungen wegen ihrer Zuordnung 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; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 82 [6/2020]; ferner s. Anm. 3, 8). 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; BFH 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; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerden ohne Begr. nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 12.5.2015 – 2 BvR 1407/12 [KSt], 2 BvR 1608/12 [GewSt; altes Az. 1 BvR 1402/12], juris; 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(-neutralität) 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; BFH 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; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerden ohne Begr. nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 12.5.2015 – 2 BvR 1407/12 [KSt], 2 BvR 1608/12 [GewSt; altes Az. 1 BvR 1402/12], juris; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830; BFH v. 15.4.2015 – VIII R 30/13, juris, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 1711/15; § 20 EStG Anm. 308; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 27; *Mai in Frottscher/Drüen*, § 10 Rz. 42a [5/2010]; *Balliet*, DStZ 2012, 436 [438]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 14; *Thiemann*, FR 2012, 673 [676, 680]; aA *Brete*, DStZ 2009, 692 [696 ff.]; offenlassend *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, 2013, 87 ff.; allg. zur „asymmetrischen“ Besteuerung von Nachzahlungszinsen und Erstattungs- bzw. Prozesszinsen s. Anm. 45). Bei vom KStpfl. erhaltenen Zinsen einerseits und von ihm gezahlten Zinsen andererseits handelt es sich um unterschiedliche Sachverhalte (Anm. 45), da Erstere den vorübergehenden Entzug von Kapital ausgleichen 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; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830). Dagegen vermag im gegebenen 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 zugrundeliegenden (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. unabhängig von der Existenz einer außerbetrieblichen Sphäre (Anm. 45) dient unabhängig von der Änderung der Rspr. zu § 12 Nr. 3 EStG (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BFH/NV 2010, 1917; ferner dazu s. Anm. 45) jedenfalls seit Einf. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG (wieder) der Gleichbehandlung mit ESTpfl., wobei die Erfassung von Erstattungszinsen als solche wegen der Erhöhung der Leistungsfähigkeit unproblematisch ist (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 14). Die Nichtabziehbarkeit von gezahlten Zinsen ändert daran aus den o.g. Gründen nichts (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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; BFH v. 12.11.2013 – VIII R 1/11, BFH/NV 2014, 830; BFH v. 10.4.2014 – III R 20/13, BFH/NV 2014, 1295; BFH v. 15.4.2015 – VIII R 30/13, juris, Verfassungsbeschwerden eingelegt; Az. des BVerfG: 2 BvR 1711/15; ferner s. OFD Rheinland v. 2.12.2010, StEd. 2011, 93; OFG 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. 51, 71, 73 f.; § 9 Anm. 36; § 2 EStG Anm. 373; § 4 EStG Anm. 100) 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; ferner *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 83 [6/2020]), was im Hinblick auf das Abzugsverbot in Nr. 3 wegen der intendierten Vermeidung der Vereitelung bzw. Abmilderung der Sanktionswirkung (Anm. 4, 8) gegeben ist (zur Rückwirkungsproblematik s. Anm. 16).

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

Das hälftige Abzugsverbot für Vergütungen an Überwachungspersonen in Nr. 4 dürfte trotz des Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip (*Drüen*, KSzW 2013, 343 [345, 349]; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [880]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 67) auf der Grundlage der Rspr. des BVerfG noch als verfassungskonform anzusehen sein (so auch *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 40; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 40; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 66 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 15; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 84, 260 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 92; krit. *Drüen*, KSzW 2013, 343 [345, 349]; *Haarmann*, FS Endres, 2016, 149 [149 ff.]; *Haarmann*, JbFStR 2016/17, 300 [314 ff.]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [881]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 64; *Schulze-Osterloh*, FS Offerhaus, 1999, 375 [376 ff.]; *Schwan*, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, 2012, 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; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter C.III.1.a; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512; BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13, BFH/NV 2014, 970, Rz. 18; BFH v. 16.4.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; ferner Einf. KStG Anm. 51; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 51). Es darf wegen des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Folgerichtigkeitsgebots nur bei Vorliegen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes 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, 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 durchgegriffen 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; ferner s. Anm. 5).

Es muss wohl davon ausgegangen werden, dass die Einschätzung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des unbegrenzten Abzugsverbots in § 12 Nr. 3 KStG 1934/61 auch für das hälftige Abzugsverbot in § 10 Nr. 4 KStG 1977 gilt (s. 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 AR,

gewandelt haben (deshalb krit. *Drüen*, KSzW 2013, 343 [345f., 349f.]; *Haarmann*, JbFStR 2016/17, 300 [316f.]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 40; ferner zum Wandel im Aktienrecht *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [880]). Diese Vermutung könnte deshalb begründet sein, weil sich die rechtl. Änderungen nicht auf die vorstehend skizzierten Erwägungen des BVerfG zum unbegrenzten Abzugsverbot auswirken dürften. 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; BFH 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 Freiheitsverzehrs erkaufen kann und deshalb keine vollständige Zielerreichung eintritt (*P. Kirchhof* in *Isensee/P. Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 46; *Schön* in *Schön*, Tax and Corporate Governance, 2008, 31 [59]; allg. 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 aus Sicht der KapGes. 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 eine Ungleichbehandlung nicht 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; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl. II 2011, 318; BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126).

IV. Geltungsbereich des § 10

1. Sachlicher Geltungsbereich

14

Körperschaftsteuer: Die Vorschrift gilt sachlich unmittelbar für die Ermittlung des für die KSt relevanten Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 1, 6). Im Falle einer Organshaft sind die Einkünfte der OG unter Berücksichtigung von § 10 zu ermitteln (*von Freeden*, FR 2020, 615 [621]). Eine Ausnahme von der Anwendung der Vorschrift im Rahmen der Bestimmung des Einkommens für Zwecke der KSt besteht 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, Rz. 1; *Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 10 [5/2020]) und die pauschale Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG bei öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten (*Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 10 [5/2020]). Dasselbe gilt für die vereinfachte Ermittlung des (nach

§ 2 Nr. 2 KStG iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG stbaren) nicht den Rücklagen zugeführten Gewinns eines nicht bilanzierenden und nicht von der KSt befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nach § 4 Abs. 1 EStG (BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97, Rz. 26; *Schiffers*, DStZ 2015, 144 [147]; *Strahl*, NWB 2015, 827 [829f.]; allg. zur Ermittlung des Gewinns iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG s. § 20 EStG Anm. 360, 363).

Körperschaftsteuer im internationalen Kontext: Ferner ist die Vorschrift bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Hinblick auf die Prüfung der Niedrigbesteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG zu beachten (*FW*, IStR 1995, 333 [333], unter Hinweis auf BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; wohl auch *Roser*, GmbHR 2006, 1006 [1007]), die ggf. nur wegen Anwendung von § 10 eintreten kann (allg. dazu BMF v. 14.5.2004 – IV - B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Rz. 8.3.2.4. Nr. 2). Dasselbe gilt für die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AStG (BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; *Fuhrmann* in *Fuhrmann*, 3. Aufl. 2017, § 10 AStG, Rz. 31; *FW*, IStR 1995, 333). Mittelbar hat Nr. 2 Einfluss auf die Bestimmung der absetz- bzw. anrechenbaren ausländ. Steuern nach § 10 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 12 Abs. 1 Satz 1 AStG (*FW*, IStR 1995, 333), denn zu diesen gehören nur solche Steuern, die wegen Nr. 2 nicht bereits im Rahmen der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte iSd. § 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AStG abgezogen werden konnten (*Fuhrmann* in *Fuhrmann*, 3. Aufl. 2017, § 10 AStG Rz. 31; wohl auch *Vogt* in *Blümich*, § 10 AStG Rz. 22 [11/2017]). Die Abzugsverbote in § 10 sind auch bei der nach innerstaatlichem Recht vorzunehmenden Einkünfteermittlung für abkommensrechtl. Zwecke anzuwenden (*Drüen* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 6-22 OECD-MA Rz. 61; *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 3 OECD-MA Rz. 116c; Vor Art. 6-22 OECD-MA Rz. 2c). Zur fortbestehenden Bedeutung bzw. Vorbildfunktion der Abzugsverbote in § 10 nach Einf. einer gemeinsamen KSt- bzw. Unternehmensteuerbemessungsgrundlage (GKB/GUB) und zu einem inhaltlichen Vergleich der möglichen mit den bestehenden Regelungen s. *Oestreicher ua.*, StuW 2014, 326 (331); *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, 2017, 88 ff.

Sonstige Steuern: Wegen der Bezugnahme auf den nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnden Gewinn in § 7 Satz 1 GewStG gilt § 10 mittelbar auch für die Bestimmung des Gewerbeertrags im Rahmen der GewSt (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; FG Nds. v. 18.3.2020 – 6 K 20/18, juris, Az. BFH I R 16/20; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 13; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 110 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 63; *Weiss/Brühl*, ISR 2020, 225 [226]). Zur Nichtabziehbarkeit der GewSt bei der GewSt s. § 7 Satz 1 GewStG iVm. § 4 Abs. 5b EStG, ggf. iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1, und Anm. 8 sowie bei der KSt s. § 4 Abs. 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 und Anm. 61. Nach Auffassung des BMF sollen bei der Ermittlung des „steuerrechtlichen Gewinns“ iSd. § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen eines Vorwegabschlags für begünstigtes Vermögen iSd. § 13b Abs. 2 ErbStG „die außerbilanziellen Hinz- und Abrechnungen zu berücksichtigen“ sein (R E 13a.20 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2019), zu denen auch die Abzugsverbote aus § 10 KStG gehören dürften (*Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56 [58]). Zur Nichtabziehbarkeit der ErbSt bei der ErbSt s. § 10 Abs. 8 ErbStG und Anm. 8 sowie bei der KSt Nr. 2 Halbs. 1 und Anm. 65.

Wirkungen außerhalb des Steuerrechts: Die Abzugsverbote in § 10 wirken sich als stl. Regelungen grds. nicht auf außerstl. Regelungen aus, insbes. solche des handelsrechtl. Rechnungslegungsrechts (allg. zur einseitigen Verweisungsrichtung von § 140 AO, § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf das handelsrechtl. Rechnungslegungsrecht *Drüen*, in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Rechnungslegungsrecht, 2018, § 238 HGB Rz. 2; *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen, 2019, 44). Dementsprechend kann im handelsrechtl. Jahresabschluss etwa trotz Nr. 2 ein Steueraufwand (§ 275 Abs. 2 Nr. 18 bzw. Abs. 3 Nr. 17 HGB) berücksichtigt werden (BFH v. 6.4.2016 – I R 19/14, BFH/NV 2016, 1491; *Weppler/Karst*, BB 2015, 491 [493]). Dasselbe gilt für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse StVerbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1, § 266 Abs. 3 B. Nr. 2 HGB) als Anwendungsfall des handelsrechtl. Vorsichtsprinzips aus § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (*Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Weppler/Karst*, BB 2015, 491 [493]; zu den stl. Folgen von Rückstellungen in der HBil. s. Anm. 40, 42, 50, 60). Zur nicht möglichen Bildung latenter Steuern in der HBil. als Folge von § 10 s. Anm. 40.

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 Rz. 16 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 9; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 2 [4/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 10, 69 [5/2010]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 1; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 7; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 9 [5/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 18; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 2, 20 f., 27, 68 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 14, 18, 81), einschließlich der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) iSd. § 5a GmbHG, nicht dagegen für EStpfl. bzw. PersGes. als solche. Der Vorschlag auf Schaffung einer an sich auch erfassten Societas Unius Personae (Europäische Einpersonengesellschaft; SUP) als unionsrechtl. beeinflusste Sonderform von KapGes. des innerstaatlichen Rechts der EU-Mitgliedstaaten mit nur einem Gesellschafter (s. Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem einzigen Gesellschafter, COM [2014] 212 final) wurde zurückgezogen (s. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Arbeitsprogramm der Kommission 2018, Anhang IV: Rücknahmen, Nr. 10, COM[2017] 650 final). Auch KStpfl. iSd. (deutschen) KStG mit ausländ. Rechtsform (allg. zu solchen KStpfl. s. § 1 Anm. 26 ff.) sind erfasst (*Wengell/Pfeiffer*, StuB 2009, 917 [919], zur bis zum Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU „Brexit“ in Deutschland sehr beliebten englischen *private limited company by shares*). Mangels entsprechender Einschränkung ist es unerheblich, ob ein KStpfl. nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt oder nach § 2 beschränkt kstpfl. ist (*Geitmann/Richter* in *Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer*, eKomm KStG, § 10 Rz. 2 [5/2020]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 9; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 142 [6/2020]). Bei beschränkt KStpfl. greifen die Abzugsverbote jedoch nur bei Aufwendungen, die im Inland der Besteuerung unterliegen, etwa bei Zuordnung zu einer inländ. BS (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 31; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 81 [5/2020], zu Nr. 4). Dasselbe gilt aber auch bei

unbeschränkt KStpfl., 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 (§ 1 Abs. 1, § 2 Nr. 1 und 2; ferner *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 81).

Begrenzte praktische Bedeutung einzelner Abzugsverbote: Ungeachtet dessen können einzelne Abzugsverbote in § 10 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. 25). Vor diesem Hintergrund ist das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 trotz grundsätzlicher Geltung für alle KStpfl. (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9, 15; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 150 [6/2020]) vor allem auf Vereine und Stiftungen (*Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 3 [3/2015]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 9, 15; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; *Hüttemann/Rawert*, ZIP 2020, 245 [249]; *Kluth in Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 10 [4/2020]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9, 15; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 10 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 12 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 7, 24; *Pfirrman in Blümich*, § 10 Rz. 22 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 150, 158 [6/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 20 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 14, 18; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 31; 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) sowie andere Zweckvermögen anwendbar, die durch die Verfassung vorgeschriebene Zwecke verfolgen (*Münch in DPM*, § 10 Rz. 12 [11/2017]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 21 [11/2019]). 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; BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; BFH 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; AEAO zu § 64, Nr. 7; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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, Rz. 2.1; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 16 [10/2017]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 41; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 41; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 70 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 64 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 69; *Pfirrman in Blümich*, § 10 Rz. 81 [5/

2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 84 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 68; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 161). 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. Im Falle einer Umwandlung von einer KapGes. in eine PersGes. können ARVergütungen, die im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) geleistet werden, als BA abgezogen werden, weil die PersGes. nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der Nr. 4 fällt und die KapGes. für strechtl. Zwecke nicht mehr existiert (*Früchtl* in *Eisgruber*, 2. Aufl. 2017, § 2 UmwStG Rz. 98).

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; BFH v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845; BFH v. 21.5.1987 – VIII R 1/85, BFH/NV 1987, 636; BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 7; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 60 [5/2010]; ferner s. § 4 EStG Anm. 1707, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 bzw. § 12 Nr. 4 EStG). Nach § 34 Abs. 6c nF (s. Art. 6 Nr. 12 Buchst. f des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) ist die Änderung in Nr. 3 durch Art. 6 Nr. 6 Buchst. a des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ (Anm. 4) erstmals anzuwenden auf nach dem 31.12.2018 festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. 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, sowie auf nach dem 31.12.2018 entstandene damit zusammenhängende Aufwendungen. Dies entspricht dem in § 52 Abs. 6 Satz 10 und Abs. 20 EStG nF (s. Art. 1 Nr. 27 Buchst. b und h des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) geregelten zeitlichen Anwendungsbereich der durch Art. 1 Nr. 5 Buchst. a bzw. Nr. 12 des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ bewirkten Paralleländerungen in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 und § 12 Nr. 4 EStG. Die mit Geldstrafen und den anderen genannten Rechtsnachteilen zusammenhängenden Aufwendungen fallen nur dann unter Nr. 3, wenn auch die Geldstrafen und die anderen genannten Rechtsnachteile nach dem 31.12.2018 festgesetzt wurden („damit“, *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; so auch § 12 EStG Anm. J 20-6, zu § 12 Nr. 4 EStG). Die „unechte“ Rückwirkung für den im Zeitpunkt der Änderung laufenden VZ 2019 könnte nach den allgemeinen Grundsätzen verfassungskonform sein (ähnlich § 12 EStG Anm. J 20-6, zu § 12 Nr. 4 EStG, jedoch mit dem Hinweis auf die für § 12 Nr. 4 EStG angenommene deklaratorische Wirkung der Änderung).

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). Nach der allgemeinen Regelung in Art. 39 Abs. 1 des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) über sein Inkrafttreten tritt die Änderung in Nr. 4 durch Art. 6 Nr. 6 Buchst. b des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ (Streichung des Wortes „Grubenvorstand“) am Tag nach der Verkündung in Kraft, die am 17.12.2019 erfolgte.

17 4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

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

18 a) Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Satz 1, § 8a Abs. 1 Satz 1

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 (FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 12; *Kluth in Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 1 [4/2020]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 8; *Pfaffmann in Blümich*, § 10 Rz. 11 [5/2020]; *Schlenker-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 5 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 9, 15, 82; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 1, 21). Darüber hinaus ermöglicht die Vorschrift die Anwendung von Abzugsverboten aus dem EStG (Anm. 27 ff., 47). 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. 29).

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 (Einf. KStG Anm. 80; § 2 Anm. 70; § 8 Anm. 51, 71, 73 f.; § 9 Anm. 36; § 2 EStG Anm. 373; § 4 EStG Anm. 100; ferner *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 100 [6/2020]), was sich auf die Einbeziehung von Einkünften in die Bemessungsgrundlage als Voraussetzung für eine Bedeutung der Abzugsverbote (Anm. 22 f.), aber auch auf die Anwendbarkeit des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 (Anm. 20, 25, 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 (R 8.2 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015; *Bianchini-Hartmann/Richter*, FS Pöllath, 2008, 337 [349]; *Blumers*, DStR 2012, 1 [5]).

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 gesellschaftler- oder mitgliedschaftsähnlichem Verhältnis stehen (BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 3 [3/2015]; *Schienke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 7 [11/2019]). In diesem Fall kann nur § 10 angewendet werden.

Zusammentreffen von (verdeckten) Gewinnausschüttungen und Einkommensverwendung: Soweit die nach § 10 nichtabziehbaren 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 (insbes. die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis) erfüllt sind, wird § 10 von jenem als spezielle Regelung für Körperschaften mit Gesellschaftern, Mitgliedern etc. verdrängt (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9, neben KapGes. auch zu Vereinen); § 10 ist somit keine besondere und deshalb vorrangige Ausformung des § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 1, 3 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 3; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 8 [11/2017]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 24, 29; *Schienke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 20 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 21, 31; aA *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 17, 83). Dies ist vor dem Hintergrund des an anderer Stelle (Anm. 25) vertretenen Vorrangs des BA-/WKAbszugs vor der Anwendung von § 10 konsequent, sodass 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 unter Berücksichtigung eines Zwecks iSd. Nr. 1 (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 Rz. 1 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 49, in Bezug auf Aufsichtsratsvergütungen iSd. Nr. 4; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3; *Schienke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 6, 7 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 83; allg. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 185; eventuell aA *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 11 [5/2020], wonach „keine Konkurrenz im Sinne eines Vor- und Nachrangs“ bestehen soll; ebenso *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 3, 12, wonach die Vorschriften in § 10 die allgemeinen Vorschriften in § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 nicht ausschließen 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 kommenden Umstände zu bestimmen (BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376). Gegebenenfalls 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; BFH v. 2.2.1994 – I R

78/92, BStBl. II 1994, 479; ebenso wohl *Geitmann/Richter* in *Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer*, eKomm KStG, § 10 Rz. 10 [5/2020], „Liebhaberei“; *Märrens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12, 49; *Pezzer*, StuW 1996, 76 [77]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 7 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 44, „Liebhaberei“). Fraglich ist allerdings, ob diese nach hier vertretener Auffassung zutreffende Rspr. noch aktuell ist, da nach der (neueren) Rspr. zu den Abzugsverböten in § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 grds. kein Vor-/Nachrangverhältnis der Abzugsverböte zu den Vorschriften in § 8 Abs. 3 Satz 2 besteht 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 10; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 121 [6/2020]). Allerdings sollen die Vorschriften nicht kumulativ angewendet werden können, 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 „soweit“ lesen (vgl. *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 8 [11/2017]; wohl auch *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 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; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 11 [5/2020]; ferner *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 49; zu Recht krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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 (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 8 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 10; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 11 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 121 [6/2020]). Auf der Grundlage der hier vertretenen Auffassung sind Vergütungen aufzuteilen, wenn ein bestimmter Teil durch das Gesellschaftsverhältnis (insoweit § 8 Abs. 3 Satz 2) und der Rest betrieblich (insoweit § 10) veranlasst ist (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 121.1 [6/2020]). 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).

21 d) Verhältnis zu § 9

Systematischer Zusammenhang: §§ 9 und 10 unterscheiden sich vorrangig durch ihre Überschriften (§ 9: „Abziehbare Aufwendungen“; § 10: „Nichtabziehbare Aufwendungen“), nicht aber durch ihren materiell-rechtl. Gehalt (§ 9 Anm. 1). Beide Normen ergänzen sich gegenseitig (§ 9 Anm. 1; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 10; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 12 [5/2020]) und gehören systematisch zusammen (§ 9 Anm. 1; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 9, 84; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 10 [11/2017]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 12 [5/2020]).

Abgrenzung: 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 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; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 12 [5/2020]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 10).

e) Verhältnis zu § 31 Abs. 1 Satz 1, § 37 Abs. 5 Satz 1

21a

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. Für die steuerrechtl. Behandlung der Auszahlung des KStGuthabens (§ 37 Abs. 5 Satz 1), die ihrem Wesen nach eine KStErstattung ist (*Zenthöfer/Alber*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 18. Aufl. 2019, 26), gibt es in § 37 Abs. 7 S. 1 eine eigenständige Regelung, sodass auf die aus Nr. 2 hergeleitete Behandlung von KStErstattungen (s. Anm. 43) nicht zurückgegriffen werden muss.

2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

a) Verhältnis zu § 2 Abs. 1 EStG

22

Liegen die Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die Annahme von stpfl. Einkünften (insbes. die Einkünfteerzielungsabsicht) nicht vor, haben die Abzugsverbote in § 10 keine praktische Bedeutung, weil entsprechende Aufwendungen ohnehin nichtabziehbar sind (BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 22, zu Nr. 1 Satz 1; ferner s. Anm. 40; zur Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei s. Einf. EStG Anm. 632; § 2 EStG Anm. 345 ff.). Die Abzugsverbote in § 10 sind dann allenfalls deklaratorisch (Anm. 7, 8, 24). Bei KapGes. als KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre sind die Voraussetzungen für die Einkünfteerzielung regelmäßig erfüllt (*Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]).

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

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). Gegebenenfalls 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 iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 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; BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75; BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; BFH 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 Rz. 3, 4, 8 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 16, 20; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12, 16; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 14, 20, 21, 22 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 12, 16, 20 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 6; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2, 3, 22, 23, 28, 33, 34, 36; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 20 [5/2020], unklar aber Rz. 21; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 100, 152, 152.1 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 29; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 24, 25 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 20, 85, krit. aber Rz. 28; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 5, 32; ferner s. Anm. 16, 20, 52; dies entspricht auch dem Rechtsgedanken in § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG). Gegebenenfalls ist eine Aufteilung erforderlich, soweit Aufwendungen eindeutig keine BA sind (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 16). Nach Auffassung der Fin-Verw. 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; AEAO zu § 64, Nr. 7, 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*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 40; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 12 [11/2019]), wobei der KStpfl. die Feststellungslast trägt (*Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 12 [11/2019]). Auch die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen und damit nach der primären Veranlassung der Aufwendungen (allg. dazu BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103; ferner *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 22, 23 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 16, 20 [11/2017]). Sind Aufwendungen nur teilweise durch die Einkünfterzielung veranlasst, sind sie (ggf. durch Schätzung) aufzuteilen bzw. entsprechend einem eindeutigen Schwerpunkt dem einen oder dem anderen Bereich zuzuordnen (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 8, 9 [3/2015]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 25, 85). Mangels Anwendbarkeit des § 12 Nr. 1, 2 EStG auf KStpfl. (Anm. 27) 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 Rz. 9 [3/2015]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 22 [5/2010]). Trotz des Vorrangs des BA-/WKAbzugs kann nach den Grundsätzen über die vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 eine (zu korrigierende) Einkommensverwendung gegeben sein (*Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 22 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 23, 28; ferner s. Anm. 20). Vom hier befürworteten Vorrang des BA-/WKAbzugs ist jedenfalls 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 22; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 42).

- *Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei Körperschaftsteuerpflichtigen ohne außerbetriebliche Sphäre:* Wegen des Vorrangs des BA-/WKAbzugs (s. oben „Vorrang des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“) 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; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. 2014, 119; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; BFH v. 16.4.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 3 [3/2015]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9, 15; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 23; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 29, 40; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 28; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 32, beachte aber Rz. 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 allg. nicht erfüllen oder die infolge einer Überdotierung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e iVm. § 6 Abs. 5 zumindest 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 Rz. 20; *Heissmann*, BB 1964, 27; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 16; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 16 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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 iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 3 gelten (*Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 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 (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 9, 12, 15 [11/2017]; ähnlich *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 16, 20, 21 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 23, 33; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 29; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 18). Hierher gehört insbes. auch die Verwendung des Ergebnisses einer zu Einkünften führenden Tätigkeit (s. oben „Vorrang des Abzugs von Betriebsausgaben- bzw. Werbungskosten“; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 22; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 42).
- *Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei Körperschaftsteuerpflichtigen mit außerbetrieblicher Sphäre:* Vor dem Hintergrund des Vorrangs des BA-/WKAbzugs (s. oben „Vorrang des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“) ist das Abzugsverbot in Nr. 1 Satz 1 vor allem auf Vereine und Stiftungen (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 3 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 9, 15; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 10 [4/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 9, 15; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 10 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 12 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 7, 24; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 22 [5/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 20 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 31; 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) sowie andere Zweckvermögen anwendbar, die durch die Verfassung vorgeschriebene

Zwecke verfolgen (Münch in DPM, § 10 Rz. 12 [11/2017]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 21 [11/2019]; zu Unterstützungskassen in Gestalt einer entsprechenden Rechtsform Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 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; BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357; BFH 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; AEAO zu § 64, Nr. 7; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BFH/NV 2012, 517; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 1 [3/2015]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 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; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3; Mai in Frotsher/Drüen, § 10 Rz. 8a, 14 [5/2010]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 2, 24; offenlassend Boochs in Lademann, § 10 Rz. 1 [3/2015]; eventuell auch Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 5, wonach „Willkürausgaben“ ohne Bezug zum Zweck der Körperschaft nichtabziehbar 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-/WKAbzugs (Anm. 25), 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 Rz. 16; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 16). Dies betrifft zB auch Zahlungen an verdiente ArbN einer Unternehmensstiftung (Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 16; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 16).

- **Kein Abzug bei reiner Einkommensverwendung:** Soweit Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 die Voraussetzungen von BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht erfüllen, stellt sich die Frage des Verhältnisses des Abzugsverbots in Nr. 1 Satz 1 zum BA-/WKAbzug 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 nichtabziehbar, 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; BFH v. 14.11.1968 – I R 11/16, BStBl. II 1969, 140; BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 23.5.1984 – I R 204/80, BStBl. II 1984, 672; BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; BFH v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; BFH 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; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015], Rz. 16 [10/2017]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 25 [5/2010]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 3, 26; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 22 [11/2017]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 12; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 46; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 27 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 30, 47; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 72; *Zenthöfer/Alber*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 18. Aufl. 2019, 26 f.), 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; BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH 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*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 36 [5/2010]; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 96). Dagegen ist die USt auf eine vGA eine Einkommensverwendung, die bereits deshalb nichtabziehbar ist (Anm. 8). Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 und 2 gilt grds. auch für Steuern als WK (*Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 3; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 220.1, 220.2 [6/2020]; aA *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 79, aber Rz. 80, 82 [11/2019]). 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; BFH 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 Rz. 51). In diesem Fall wären Geldstrafen, etc. eine Einkommensverwendung, die bereits deshalb nichtabziehbar 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; BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392; BFH 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, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 16 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 40; *Heger*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 117 [119f.]; *Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [112]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1ff., 40; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 67 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 63 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 30; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 68; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 82 [5/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 84 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 63; *Schulze-Osterloh*, FS Offerhaus, 1999, 375 [376]; *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 (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; § 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 allg. 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/Drüen*, § 10 Rz. 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/Drüen*, § 10 Rz. 38 [5/2010]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 und Abs. 2 Satz 1 UStG im Rahmen des § 9b Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG hinsichtlich der zu berichtenden 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; dort auch zur ebenfalls von Nr. 2 Halbs. 1 erfassten Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 iVm. Abs. 1 Satz 2 UStG).

25 d) Verhältnis zu § 12 Nr. 1 und 2, §§ 33, 33a EStG

Die Regelungen in § 12 Nr. 1 und 2 EStG sind auf natürliche Personen zugeschnitten und deshalb nicht auf KStpfl. anzuwenden; vielmehr ist die ähnliche (*Märtens*

in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 2, 12, 15; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 2, 104 [6/2020]; *Valta*, FR 2020, 586 [591]), jedoch eigenständige Regelung in Nr. 1 Satz 1 zu beachten (im Erg. auch BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; BFH v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1 f., 12; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 10 [4/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 2, 12; *Mai* in *Frottscher/Drüen*, § 10 Rz. 7 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2, 11; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 13 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 104 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 15 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 13, 88). Mangels Regelungslücke ist § 12 Nr. 1 und 2 EStG auch nicht analog anwendbar (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 12 [5/2020]). Regelungen über agB nach §§ 33, 33a EStG, insbes. für Prozesskosten iSd. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG, sind nicht auf KStpfl. anwendbar (Umkehrschluss aus R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

e) Verhältnis zu § 12 Nr. 3, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a, 13, § 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; FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1 f., 12; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 2, 12; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 20 [4/2020]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 4, 8, 11; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 12, 40 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 3, 104 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 15 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 13, 88). Mangels Regelungslücke ist § 12 Nr. 3 EStG auch nicht analog anwendbar (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 12 [5/2020]). Hinterziehungszinsen iSd. § 235 Abs. 1 Satz 1 AO auf die von Nr. 2 Halbs. 1 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; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 12; aA BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171], wonach Nr. 2 hinter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG zurücktreten soll; wie hier § 4 EStG Anm. 1750, zum Verhältnis § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a und § 12 Nr. 3 EStG). Für die sog. Bankenabgabe iSd. § 12 Abs. 2 RStruktFG, zu der auch die auf der Grundlage von Art. 67 Abs. 4 und Art. 70 SRM-VO erhobenen Beiträge gehören (*Haarmann*, JbFStR 2016/17, 300 [312]; *Kube*, DStR 2016, 572 [573]), ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 eine vorrangige Spezialregelung gegenüber anderen Abzugsverböten und damit insbes. zu Nr. 2 (s. § 4 EStG Anm. 1895 zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 EStG; zur Verfassungsmäßigkeit FG Münster v. 21.3.2018 – 9 K 3187/16 F, EFG 2018, 1350, Az. BFH XI R 20/18). 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. 1960ff.; *Hey* in *Tipke*/

Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48). Damit stellt sich die Frage der Nichtabziehbarkeit der GewSt bei der KSt 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 ohne Begr. nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 12.7.2016 – 2 BvR 1559/14, BStBl. II 2016, 812; BFH v. 22.10.2014 – X R 19/12, BFH/NV 2015, 482; BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046). Ein Abzug einer verrenteten Erbersatzsteuer auf Ebene eines KStpfl. trotz Nr. 2 Halbs. 1 (Anm. 65) als dauernde Last nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil § 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 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2015; ferner *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]) und dieser 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; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1 f., 12; *Heuel/Matthey*, ZWH 2020, 9 [15]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 2, 12; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 58 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 8, 11; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 13 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 104 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 15 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 13, 88). Mangels Regelungslücke ist § 12 Nr. 4 EStG auch nicht analog anwendbar (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 13 [5/2020]). 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 damit zusammenhängende Aufwendungen und zudem 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, nicht abziehbar sind (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; H 10.2 „Nichtabziehbarkeit von Geldbußen“ KStH 2015; Anm. 47; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 15 [10/2017]; *Bordewin*, FR 1984, 405 [412]; *Dankmeyer*, DB 1984, 2108; *Drüen*, DB 2013, 1133 [1137]; *Drüen*, FS Gosch, 2016, 57; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 38; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12, 36; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 58 [11/2017]; *Krüger*, DStR 2016, 895 [895 f.]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 5, 61, 64, 65; *Pflaum*, StBp. 2014, 339 [340]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 75 ff. [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 104, 234.1 [6/2020]; *Ramer* in *Saller*, DStR 1996, 534 [535]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 69 ff. [11/2019]; *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 11; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 12, 52, 86; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 146; 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 in Betracht (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 65). Für eine Strafbarkeit begründende Aufwendungen (wie Bestechungsgelder) gilt § 4

Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12, 34; 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 neben § 10 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12) auch für KStpfl. (Anm. 47; Einf. KStG Anm. 80; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 1 [3/2015]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; *Kluth in Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 1 [4/2020]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 12; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 6, 51, 61 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 10; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 115, 141 [6/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 11 ff. [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 12; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 21). 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; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 1 [11/2017]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 115 [6/2020]). Im Falle beschränkter KStpfl. ist das Erfordernis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs nach § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 der Aufwendungen mit inländ. Einkünften als Voraussetzung der Abziehbarkeit zu beachten, bevor die Abzugsverbote aus § 10 greifen können (Anm. 15, 47; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 115 [6/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 16 [11/2019]).

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 Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO gilt nach § 8 Abs. 1 Satz 1 grds. auch für KStpfl. (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; *Broemel/Endert*, BBK 2013, 859 [860]). Zur Bedeutung s. Anm. 45.

Einstweilen frei.

30

i) Verhältnis zu § 35 Abs. 1 Satz 1, § 35b Abs. 1 Satz 1 EStG

31

Eine pauschale Anrechnung von (nach § 4 Abs. 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bei der KSt nicht als BA abziehbarer; s. Anm. 26) GewSt nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG kommt bei KStpfl. dagegen schon deshalb nicht in Betracht, weil die Regelung auf KStpfl. nicht anwendbar ist (Umkehrschluss aus R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; ferner *Köllen/Reichert/Vogl/Wagner*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 6. Aufl. 2019, Rz. 2493). Die StErmäßigung 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. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324; ferner BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207, zu § 35 EStG aF; *Fischer*, FR 2017, 534 [536]; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 7.57), sodass sich die Frage nach ihrem Verhältnis zu Nr. 2 Halbs. 1 nicht stellt.

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

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 (s. Anm. 21a).

33 **3. Verhältnis zu Regelungen des Internationalen Steuerrechts**

Die Regelungen des Internationalen Steuerrechts ermöglichen unter bestimmten Voraussetzungen den Abzug bzw. die Anrechnung ausländ. Steuern. Zu diesen Steuern gehören auch solche, die nach Nr. 2 Halbs. 1 nicht als BA oder WK von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen.

Innerstaatliches Recht (unilaterale Regelungen): 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 und § 26 Abs. 1 Sätze 1 und 2 s. Anm. 62, 66; zum Verhältnis von Nr. 2 Halbs. 1 zum Abzug nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 bzw. zur Anrechnung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 AStG s. Anm. 14.

Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (§ 2 Abs. 1 AO iVm. DBA; bi-/multilaterale Regelungen): Zum Verhältnis von Nr. 2 zu Mechanismen zur Vermeidung oder Beseitigung von juristischen Doppelbesteuerungen bei ausländ. Steuern insbes. nach sog. DBA s. Anm. 62, 66.

34 **4. Verhältnis zu Regelungen sonstiger Einzelsteuergesetze**

Gewerbesteuerengesetz: Zur Bedeutung der Abzugsverbote in § 10 für die GewSt s. Anm. 14, 61. Umgekehrt haben Regelungen im GewStG von vornherein keine Auswirkungen auf § 10.

Umsatzsteuergesetz: Die USt ist unter bestimmten Voraussetzungen Gegenstand des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 (s. Anm. 68 ff.). Umgekehrt haben die Abzugsverbote in § 10 keine Auswirkung auf die USt.

Umwandlungssteuergesetz: Das UmwStG regelt keine eigene Steuerart, sondern enthält ergänzende Regelungen für das EStG, KStG und GewStG für bestimmte Vorgänge (Umwandlung und Einbringung; s. § 1 Abs. 1 bis 4 UmwStG). Für umwandlungs- und einbringungsbedingte Steuern kann deshalb Nr. 2 Halbs. 1 gelten (s. Anm. 61).

35 **5. Verhältnis zu Vorschriften der AO**

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 zT erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt (*Koenig in Koenig*, 3. Aufl. 2014, § 40 AO Rz. 9; *Schmieszek in Gosch*, § 40 AO Rz. 12 [6/2013]; *Schwarz in Schwarz/Pahlke*, § 40 AO Rz. 16 [11/2008], wenn auch krit.). Damit sind die in Nr. 3 bezeichneten Aufwendungen nicht abziehbar, auch wenn ansonsten das gesetzes- oder sittenwidrige Verhalten für die strechtl. Folgen unerheblich ist.

Verhältnis zu § 160 AO: § 160 AO ist neben § 10 anwendbar (*Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 1; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1; *Mai in Frot-scher/Drüen*, § 10 Rz. 6 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 1 [11/2017]; *Kluth in*

Lippross/Seibel, § 10 Rz. 1 [4/2020]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 10; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 115 [6/2020]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 21).

VI. Verfahrensfragen zu § 10

36

Die nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. § 10 sind in Anlage A zur KStErklärung zu erklären, wobei für Vergütungen iSd. Nr. 4 weitere Angaben in Anlage WA zu machen sind (OFD Frankfurt/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; ferner *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 (880). Diesbezüglich sind die Aufzeichnungspflichten nach § 73d Abs. 1 Satz 1 EStDV und die Pflicht zur Erklärung in Anlage WA zur KStErklärung zu beachten. Das Abzugsverbot für in- und ausländ. Steuern in Nr. 2 Halbs. 1 bei KStpfl. wirkt sich wegen der ausdrücklichen Abkommensregelungen, die Art. 26 Abs. 1 Sätze 1 und 2 OECD-MA/Art. 25 Abs. 1 Satz 1 und 2 DE-VG („Steuern jeder Art und Bezeichnung“ und keine Einschränkung durch Art. 1 und 2 OECD-MA/DE-VG) bzw. Art. 27 Abs. 2 OECD-MA/Art. 26 Abs. 2 DE-VG („Steuern jeder Art und Bezeichnung“) nachgebildet sind, nicht auf die (grenzüberschreitende) Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern aus. Ungeachtet des Abzugsverbots nach Nr. 4 beim KStpfl. sind mit Blick auf die Besteuerung einer Überwachungsperson vom zentralen Verbindungsbüro nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EUAHG iVm. § 117 Abs. 2 AO Informationen über Aufsichts- oder Verwaltervergütungen automatisch an den Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu übermitteln.

Einstweilen frei.

37–39

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

Schrifttum: *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; *Wassermeyer*, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; *Wüllenkemper*, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; *Wassermeyer*, Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; *sch*, Anmerkung zu I R 100–97 und I R 64–97, DStR 1999, 1523; *Wassermeyer*, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02 und zugleich Stellungnahme zu Frottscher, FR 2002 S. 859, DB 2002, 2668; *Geberth/Ramer*, Steuerfreiheit von Erstattungszinsen: Kommt jetzt ein Nichtanwendungsgesetz?, DB 2010, 20; *Warnke*, Steuerpflicht von Erstattungszinsen – Änderung der Rechtsprechung und Reaktion des Gesetzgebers, EStB 2010, 425; *Bron/Seidel*, Steuerpflicht von Erstattungszinsen 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 Erstattungszinsen – Offene Fragen und empfehlenswerte Gestaltungen, EStB 2012, 31; *Steinhauff*, Abziehbarkeit von Nachzahlungszinsen und Steuerpflicht von Erstattungszinsen bei Kapitalge-

sellschaften, *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; *Dziadkowski*, Zur Fortgeltung der totalen Vollverzinsung – Anmerkungen zu einem erfolgreichen Geschäftsmodell, *FR* 2015, 922; *Matthes*, Anmerkung, *EFG* 2015, 1022; *Drüen*, Über Rückstellungen wegen Kartellgeldbußen, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg.), *FS Dietmar Gosch*, München 2016, 57; *Biesgen/Fürus*, Steuerrückstellungen nach Betriebs- und Steuerfahndungsprüfungen, *SAM* 2018, 170; *Ritter*, Mögliche Verfassungswidrigkeit von Nachzahlungszinsen – Empfehlungen für die Praxis, *BC* 2018, 361; *Schüppen*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldbußen, *JbFStR* 2016/17, 288; *Korn/Strahl*, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2019 – Teil 4: Checklisten und Erläuterungen zum Jahresende 2019. Orientierungen, Planungen und Gestaltungen, *NWB* 2019, 3566; *Althoff*, Ist die Forschungszulage tatsächlich steuerfrei?, *DB* 2020, 1256; *Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, Praktische Anwendungsfragen zur Forschungszulage in Organschaftsfällen, *DStR* 2020, 1548; *Brunckhorst*, Bilanzierung einer Forschungszulage?, *DStR* 2020, 2349.

Verwaltungsanweisungen: R 10.1 bis 10.3 *KStR* 2015; H 10.1 bis 10.3 *KStH* 2015; BMF v. 24.3.2000 – IV C 6 - S 1900 - 22/00, *BStBl. I* 2000, 453; BFH v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, *BStBl. I* 2015, 745; BFH v. 28.6.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:016, *BStBl. I* 2016, 641 (ausgelaufen); BFH v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, *BStBl. I* 2016, 1425 (ausgelaufen); BFH v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003:003, *BStBl. I* 2020, 498; BayLfSt. v. 8.9.2011, *ESt-Kartei* BY § 20 *EStG* Karte 17.2, *DStR* 2011, 411; OFD Frankfurt/Main v. 12.7.2013 – S 2133 A - 21 - St 210.

I. Nichtabziehbarkeit

40 1. Abzugsverbot durch Anordnung der Nichtabziehbarkeit

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, 6; zum sachlichen Geltungsbereich s. Anm. 14), wodurch sich das Einkommen des KStpfl. erhöht (*Pfirrman in Blümich*, § 10 Rz. 6 [5/2020]). Nach dem Einleitungssatz sind die Aufwendungen an sich in voller Höhe nichtabziehbar. 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). Die Abzugsverbote in § 10 gelten nur für die in Nr. 1 bis 4 erfassten Aufwendungen, wobei eine erweiternde Auslegung nicht möglich ist (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, *BStBl. II* 1992, 686; BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, *BStBl. II* 2019, 570; *FG Münster* v. 4.8.2016 – 9 K 3999/13 K, G, *EFG* 2017, 149; *Pohl in Micker/Pohl*, *BeckOK KStG*, § 10 Rz. 141 [6/2020]; ferner s. Anm. 5, 41, 43, 47).

Aufwendungen des Körperschaftsteuerpflichtigen: Die Abzugsverbote in § 10 gelten nur für Aufwendungen des KStpfl., nicht für Aufwendungen Dritter. Die Aufwendungen müssten vor bzw. ohne Anwendung der Abzugsverbote ertragswirksam (gewinnmindernd) sein, wofür im Falle eines BV-Vergleichs ein Abfluss nicht erforderlich und die Bildung von Rückstellungen ausreichend ist (s. Anm. 42, 60; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*,

2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 109; ferner *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 58; *Zenthöfer/Alber*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 18. Aufl. 2019, 26 f., zu Nr. 2). Entsprechend sind Gewinnminderungen, die sich aus einer Abwertung eines aktivierten Vergütungsanspruchs ergeben, stl. zu neutralisieren (BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, BStBl. II 2020, 104, zu § 37 Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1).

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 Rz. 16 [10/2017]; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 3 [4/2020]; ferner *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 28, zu Nr. 1). Ein Verlustausgleich bzw. eine Verlustverrechnung mit anderen Einkünften ist nicht möglich (FG München v. 23.9.1969 – I (VII) 214/66, EFG 1970, 192, rkr.; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 16 [10/2017]; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 3 [4/2020]). 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., sodass 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 nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB aktiviert werden dürfen (*Hottmann* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Latente Steuern“, Rz. 2 [4/2020]).

2. Behandlung beim Empfänger unerheblich

41

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 (*Blumers*, DStR 2012, 1 [5]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 2, 9, 21; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 2, 9, 21; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 5; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 26; *Pfiffirmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 10 [5/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 9; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 34). Nr. 4 greift auch, wenn ein ARMitglied auf Vergütungen zu Gunsten einer Spende des KStpfl. für einen bestimmten Zweck verzichtet, etwa die Hilfe für Flüchtlinge (BMF v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2015, 745; BMF v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2016, 1425 [ausgelaufen]), die Unterstützung der Opfer von Naturkatastrophen (BMF v. 28.6.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:016, BStBl. I 2016, 641 [ausgelaufen]) oder die Hilfe für von der Corona-Krise (Covid 19-Pandemie) Betroffene (BMF v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003:003, BStBl. I 2020, 498). 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 (*Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 21; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 21; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 16 [11/2017]; ferner BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892, zum Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). 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*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 34; ferner BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892, zum Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG; beachte aber BFH v. 8.2.1957 – VI 27-56 U, BStBl. III 1957, 207; BFH v. 27.11.1959 – VI 172/59 U, BStBl. III 1960, 65; BFH 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).

Wirtschaftliche Doppelbesteuerung: 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. (*Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 40 [4/2020]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 66 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 12, 70; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 91; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 34; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Bezügen 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]; *Geitmann/Richter* in *Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer*, eKomm KStG, § 10 Rz. 8 [5/2020]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 21; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 21; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 26; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 weitere 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, sodass trotz Nr. 1 Satz 1 keine Doppelbesteuerung eintritt (BTDrucks. 8/3165, 3; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 21; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 11 [5/2010]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 66 [11/2017]; *Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 80 [5/2020]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 12, 92; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [879]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 63, 77; zum einheitlichen Begriffsverständnis bei § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und Nr. 4 s. BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [880, Fn. 5; 885]; 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 (etwa an Dienstherrn oder ArbG; BFH v. 12.1.1966 – I

185/63, BStBl. III 1966, 206; BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; H 10.3 „Beamtenrechtliche Ablieferungspflicht einer Aufsichtsratsvergütung“ KStH 2015; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 41; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 41; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 85; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 98 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 252.4 [6/2020]; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 187).

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 14, Abs. 3 Nr. 7 und 13, 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 (BFH v. 6.4.2016 – I R 19/14, BFH/NV 2016, 1491, zu Steueraufwand; Geitmann/Richter in Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer, eKomm KStG, § 10 Rz. 1 [5/2020]; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 10; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 133 [6/2020]). Auf die Zahlung kommt es dabei nicht an (Einf. KStG Anm. 80; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 8 [5/2010]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 67 [11/2019]). Dementsprechend sollen auch Rückstellungen für entsprechende Aufwendungen passiviert werden dürfen (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; Biesgen/Fürus, SAM 2018, 170 [171]; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 14 [3/2015]; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11; Münch in DPM, § 10 Rz. 39 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 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; BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; Biesgen/Fürus, SAM 2018, 170 [171]; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 14 [10/2017]; Drüen, FR 2001, 992 [999]; Geitmann/Richter in Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer, eKomm KStG, § 10 Rz. 1 [5/2020]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48, 88; Kluth in Lippross/Seibel, § 10 Rz. 3 [4/2020]; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 10; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 43, 45 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 12, 38 [11/2017]; Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 40; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 58, 95; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 41 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 100, 140, 174 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 67 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 11, 30, 47, 48), im Falle der Nr. 4 nur die Hälfte (Anm. 40, 43, 60, 105; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 259 [6/2020]). Dies gilt auch bei erfolgswirksamer Bildung einer Rückstellung (Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11). Eine „außerbilanzielle“ Hinzurechnung unterbleibt jedoch, wenn zuvor keine Gewinnminderung, etwa wegen Auflösung einer versteuerten Rücklage (Boochs in Lademann, § 10 Rz. 14 [10/2017]; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 10; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 44 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 34 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 58, 95; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 67 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 47), erfolgte (zur Erforderlichkeit einer Gewinnmin-

derung s. Anm. 40). Die „außerbilanzielle“ Hinzurechnung ist in dem VZ vorzunehmen, in dem die Aufwendungen getätigt wurden, nicht in einem späteren VZ, selbst wenn die StFestsetzung für den maßgeblichen VZ nicht mehr geändert werden kann (BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 10). Auch der formelle Bilanzzusammenhang kann daran nichts ändern, wenn in einem späteren VZ ein gegenläufiger Vorgang (zB eine StErstattung; s. Anm. 43) durch „außerbilanziellen“ Abzug (s. Anm. 44) zu berücksichtigen ist (BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 10). Anstelle einer „außerbilanziellen“ Hinzurechnung wäre es auch möglich, diese Aufwendungen (einschließlich der Rückstellungen) von vornherein unberücksichtigt zu lassen (so *Bareis*, DStR 2013, 1397; *Siegel*, FR 2013, 691 [692ff.]; ferner s. *Wassermeyer*, DB 1986, 1113 [1117]; *Wassermeyer*, zitiert nach *Förster*, DB 1986, 2628; anders aber *Wassermeyer*, GmbHR 1998, 157 [159ff.], jeweils zu Folgen einer vGA).

Einnahmenüberschussrechnung/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 und Auflösung von Rückstellungen

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; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 34 [11/2017]; ferner s. Anm. 45, 50), haben diese 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; BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, BStBl. II 2020, 104; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 2 [3/2015]; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 14 [10/2017]; *Kluth in Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 13 [4/2020]; *Mai in Frotzcher/Drüen*, § 10 Rz. 12, 45a [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 12 [11/2017]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 8, 20; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 30, 39, 94; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 174, 208 [6/2020]; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 66; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*,

§ 10 Rz. 65, 99 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 26, 48; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Rz. 12 [3/2015]; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Rz. 14 [10/2017]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11; *Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG*, § 10 Rz. 208 [6/2020]). In diesen Fällen ist der gewinnerhöhende Ansatz der Erstattungsforderungen (spätere Zahlung als steuerneutraler Aktivtausch; dazu *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 12, 14 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 27a [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 39) bzw. die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellungen (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11) zu korrigieren. Entsprechend sind Gewinnerhöhungen aus einer Aufzinsung im Auszahlungszeitraum stl. zu neutralisieren (BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, BStBl. II 2020, 104). Unterlag die Bildung einer Rückstellung (noch) keinem Abzugsverbot, ist nach dem „Stornierungsgedanken“ (zu diesem s. BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11) trotz zwischenzeitlicher Einf. eines Abzugsverbots, das für die Bildung gelten würde, keine Korrektur der ergebniswirksamen Auflösung der Rückstellung erforderlich (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11). Umgekehrt wäre folgerichtig eine Korrektur auch dann erforderlich, wenn ein Abzugsverbot, das für die Bildung einer Rückstellung bestand, im Zeitpunkt ihrer Auflösung nicht mehr gilt (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11). Für die Anwendung des „Stornierungsgedankens“ ist die objektive Rechtslage im Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung maßgeblich (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11). Dementsprechend wären die beschriebenen Konsequenzen auch zu ziehen, wenn die Bildung der Rückstellung fehlerhaft behandelt wurde (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 11; *Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG*, § 10 Rz. 208.2 [6/2020]). 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 Rz. 56) 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; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29, zu Steuern; 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).

Insbesondere 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; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v.

4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, BStBl. II 2020, 104; *Behrens*, FR 2015, 214 [227]; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 14 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 29; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 45, 45a [5/2010]; *Matthes*, EFG 2015, 1022 [1023]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 20; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 39; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 61 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 65 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 48; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 116, 117), einschließlich ausländ. Quellensteuern (BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 117), aber auch für stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO (R 10.1 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 42 [11/2017]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208, 208.4 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 65 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 41; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 105) 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 Rz. 14 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 29; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 44, 45 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 40f. [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 39, 59; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 67 [11/2019]; *Zenthöfer/Alber*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 18. Aufl. 2019, 26f.). Eine StErstattung ist auch keine stpfl. BE, wenn und soweit sie Folge der Anrechnung einer Forschungszulage nach § 10 Abs. 1 Satz 2 FZulG iVm. § 31 KStG und § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG ist (BTDrucks. 19/14875, 28; *Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, DStR 2020, 1548 [1552]; *Brunckhorst*, DStR 2020, 2349 [2352 f.]; aA *Althoff*, DB 2020, 1256 [1256 ff.]). Die Forschungszulage ist zwar keine Steuer iSd. § 3 Abs. 1 AO, (stl.) Nebenleistung iSd. § 3 Abs. 4 AO bzw. StErstattung, jedoch rechtfertigt ihr unmittelbarer Zusammenhang mit der Anrechnung auf die KSt bzw. ESt die Anwendung der allg. steuerrechtl. Grundsätze (s. Anm. 61), sodass hier Nr. 2 Halbs. 1 und 2 die beschriebene Bedeutung haben kann. Der Umstand, dass für die Investitionszulage in § 13 Satz 1 InvZulG 2010 ausdrücklich geregelt war, dass sie nicht zu den „Einkünften“ gehört, ändert nichts, denn diese wurde nicht angerechnet, sondern unabhängig von einer StFestsetzung tatsächlich „ausgezahlt“ (s. § 10 InvZulG 2010). Die Rückzahlung der Steuern muss durch den Fiskus, nicht durch einen Dritten erfolgen (BFH v. 8.12.1971 – I R 80/70, BStBl. II 1972, 292; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29, zu Steuern; allg. s. oben „Rückzahlung als actus contrarius“; zu Schadensersatzleistungen von Dritten s. Anm. 46). Werden Steuern von einem Vertragspartner getragen (wie bei einer Nettoentgeltvereinbarung), sind sie Teil des Leistungsentgelts und damit BE (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29).

Insbesondere Vergütungen an mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (Nr. 4): Auch die Rückzahlung von Vergütungen durch mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen iSd. Nr. 4 führt nicht zu stpfl. BE bei KStpfl., wegen des actus contrarius-Gedankens allerdings nur hinsichtlich der Hälfte der Vergütungen, die nicht abziehbar (Anm. 8, 40, 105)

war (ebenso OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 16 [10/2017]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 83 [11/2017]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 98 [5/2020]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 40; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 94; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 263 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 103; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 79; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 201; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 99 [11/2019]).

b) Durchführung der Nichterhöhung der Einkünfte

44

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; BFH v. 30.1.2013 – I R 54/11, BStBl. II 2013, 1048; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 14 [10/2017]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 10; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 40 [11/2017]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 61 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 174, 208.1 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 66; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 79; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 116). 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.

c) Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 und Prozesszinsen iSd. § 236 Abs. 1 Satz 1 AO

45

Erstattungs-/Prozesszinsen 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; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 42 [11/2017]; 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 Rz. 13 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 42 [5/2010]) und hat grds. keine Bedeutung für die strechtl. Behandlung von an KStpfl. gezahlte Erstattungszinsen iSd. § 233a Abs. 1 Satz 1 AO und Prozesszinsen 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 überhaupt 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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; BFH v. 19.3.1997 – I R 7/96, BStBl. II 1997, 446; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 55; ferner s. Anm. 11). Vor diesem Hintergrund sind solche Zinsen nach allgemeinen Grundsätzen stpfl. BE bzw. Einnahmen (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 13 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 28, für Prozesszinsen; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 62 [5/2020]; *Mai* in *Frotscher/*

Drüen, § 10 Rz. 47 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 42 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 20; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 55; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.5 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 31; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 62 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 44, wenn auch krit.; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 104). 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/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. an den Fiskus führt zu negativen 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). Umgekehrt sind vom Fiskus an den KStpfl. zurückgezahlte Nachzahlungszinsen erfolgsneutral zu behandeln (R 10.1. Abs. 2 Satz 3 KStR 2015; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.4 [6/2020]), weil diese auf dem actus contrarius (s. Anm. 43) zur unter das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 2 fallenden Zahlung der Nachzahlungszinsen beruhen.

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 BVMehrungen und damit auch Erstattungszinsen stpfl. BE sind (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, Verfassungsbeschwerden ohne Begr. nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 12.5.2015 – 2 BvR 1407/12 [KSt], 2 BvR 1608/12 [GewSt; altes Az. 1 BvR 1402/12], juris; BMF v. 5.10.2000 – IV C 1 - S 2252 - 231/00, BStBl. I 2000, 1508; R 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; ferner s. § 4 EStG Anm. 570; § 9 EStG Anm. 29; *Behrens*, FR 2015, 214 [227]; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 26 [4/2020]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 55; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.5 [6/2020]; zur GewSt s. § 4 EStG Anm. 1992; *Roser* in *Lenski/Steinberg*, § 7 Rz. 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 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 weiter gelten soll; für Prozesszinsen s. H 10.1 „Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, Aussetzungszinsen“ und „Prozesszinsen“ KStH 2015; ferner s. BFH v. 24.5.2012 – I S 5/12, BFH/NV 2012, 1325, mit verworfener Nichtanhörungsrüge iSd. § 133a Abs. 1 Satz 1 FGO in Bezug auf die geänderte Rspr.; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 13 [10/2017]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.5 [6/2020]; 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*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 70).

Körperschaftsteuerpflichtige mit außerbetrieblicher Sphäre: Im Erg. 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 solche 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; BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557; BFH v. 14.4.1992 – VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165; BFH v. 8.11.2005 – VIII R 105/03, BFH/NV 2006, 527; BFH v. 30.6.2009 – VIII B 8/09, BFH/NV 2009, 1977; ferner H 10.1 „Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, Aussetzungszinsen“ und „Prozesszinsen“ KStH 2015), 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; allg. 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; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 43 [11/2017]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 69, 70; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 104; aA OFD Rheinland v. 2.12.2010, StEd. 2011, 93; OFD Münster v. 3.12.2010, DStR 2011, 222, wonach R 10.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015 weiter gelten soll). 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, 30; allg. zur Regelung s. § 20 EStG Anm. 307 f.; zum Abzug von KapErtrSt und zur Berücksichtigung solcher Zinsen im Veranlagungsverfahren s. § 20 EStG Anm. 312). Zu Prozesszinsen s. H 10.1 „Prozesszinsen“ KStH 2015.

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, das wegen H 10.1 „Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, Aussetzungszinsen“ KStH und wegen der Eintragung in der „Positivliste“ in BMF v. 11.3.2020 – IV A 2 - O 2000/19/10008 :001, BStBl. I 2020, 298, weiterhin relevant ist; ebenso *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.6 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 6, für den Fall des zwischenzeitlichen Fehlens in der „Positivliste“) ist die unterschiedliche („asymmetrische“; *Dziadkowski*, FR 2015, 922 [926]; ferner *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 27) Behandlung von nichtabziehbaren Nachforderungs- und stpfl. Erstattungszinsen trotz der Möglichkeit „besonderer Härten“ (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.6 [6/2020]) grds. nicht sachlich unbillig iSd. § 163 AO, da es sich hierbei um die Konsequenz der (durch Nr. 2 Halbs. 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG manifestierten) gesetzgeberischen Entsch. handelt (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 (BMF v. 5.10.2000 – IV C 1 - S 2252 - 231/00, BStBl. I 2000, 1508, zur Gültigkeit s.o.; ferner *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.6 bis 208.8 [6/2020]). Ereignis iSd. soll der einzelne Vorgang sein, der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis für unterschiedliche VZ im engen zeitlichen und sach-

lichen 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, zur Gültigkeit s.o.; ferner § 184 Abs. 2 Satz 1 AO; R 1.5 Abs. 1; H 1.5 Abs. 1 „Allgemeines“; H 7.1 Abs. 1 „Billigkeitsmaßnahmen“ GewStR). Die unterschiedlichen Auswirkungen von Nachforderungs- und Erstattungszinsen auf die Liquidität sollten bei der Entsch. über die Stellung eines Antrags auf AdV (§ 361 AO und § 69 FGO; dazu *Amler/Riegel*, BB 2015, 796 [797]; *Ritter*, BC 2018, 361 [363]) und ggf. auf Erhöhung von Vorauszahlungen vor Beginn des Fristlaufs (zum Antrag s. AEAO zu § 233a, Nr. 15, 17; dazu *Korn/Strahl*, NWB 2019, 3566 [3631]) beachtet werden.

46 5. Bedeutung des § 10 für Schadensersatzleistungen

Schadensersatzleistungen als steuerpflichtige 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 (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, EFG 2015, 1021, rkr.; *Matthes*, EFG 2015, 1022; *Schüppen*, JbFStR 2016/17, 288 [292]).

Insbesondere Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2): In Bezug auf Steuern und (stl.) Nebenleistungen ist von der Erstattung von Steuern iSd. Nr. 2 und darauf entfallenden (stl.) Nebenleistungen sowie der Gewährung von Erstattungszinsen durch den Fiskus (Anm. 43, 45) die Leistung von Schadensersatz durch Dritte (zB Berater, Vorstand 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; BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; BFH v. 8.9.2011 – I R 78/10, BFH/NV 2012, 44; BFH 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, rkr.; wohl auch FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, EFG 2015, 1021, rkr.; 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 Rz. 12, 14 [10/2017]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 29; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29; *Mai in Frotzcher/Driën*, § 10 Rz. 46 [5/2010], wenn auch krit.; *Matthes*, EFG 2015, 1022; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 43 [11/2017]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 20; *Pfirrmann in Blümich*, § 10 Rz. 63 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208, 208.3 [6/2020]; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10

Rz. 73; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 66 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 117; krit. *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 50; aA *Knobbe-Keuk*, DB 1972, 847; *Fasold*, StB 1973, 43 [44ff.]; *Knobbe-Keuk*, StuW 1976, 43 [47]; *Wüllenkemper*, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 104f.; wie hier für Schadensersatz im Zusammenhang mit der GewSt FG Ba.-Württ. v.11.8.2014 – 6 K 3812/13, EFG 2014, 1980, rkr.; 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; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 40; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208, 208.3 [6/2020]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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; BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; BFH 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 40; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208 [6/2020]). 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; BFH 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, EFG 2015, 1021, rkr.; *Matthes*, EFG 2015, 1022 [1023]; *Schüppen*, JbFStR 2016/17, 288 [292f.]; richtig in Bezug auf Schadensersatzleistungen, jedoch 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 Rz. 29; *Martens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 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; BFH 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; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 116). In dieser Behandlung von Schadensersatzleistungen liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen 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; BFH 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 Rz. 29; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 40). Außerdem würde durch die Ablehnung einer stpfl. BE das Abzugsverbot zweckwidrig unterlaufen, da der KStpfl. die entsprechenden Aufwendungen ansons-

ten 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, EFG 2015, 1021, rkr., 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 (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 40; *Pfirmsmann in Blümich*, § 10 Rz. 63 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 208.3 [6/2020]; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 73; aA offenbar *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 12, 14 [10/2017]; *Selder in Blümich*, § 13 InvZulG 2010 Rz. 1 [Mai 2016]; offenlassend BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686), da der BFH in einer neueren Entsch. 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 Entsch. als aA gekennzeichnet wird; krit. zur Differenzierung auch *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 29; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 44 [11/2017]). Eine andere Behandlung von Schadensersatz für stfreie Einnahmen wäre auch widersprüchlich (so wohl *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 29; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 20).

- **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, rkr.; OLG Düss. v. 24.8.2000, DStRE 2002, 535; ferner s. § 2 EStG Anm. 80; § 4 EStG Anm. 570; *Matthes*, EFG 2015, 1022 [1023]). Dies gilt unabhängig davon, ob der EStpfl. neben der außerbetrieblichen Sphäre auch eine betriebliche Sphäre hat, der zB Steuerberatkosten 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, rkr.; 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(r) Sphäre:** Zur Verfassungsmäßigkeit der Ungleichbehandlung von KStpfl. mit und ohne außerbetriebliche Sphäre s. Anm. 11.

Insbesondere Geldstrafen (Nr. 3): Für von einem Rechtsanwalt oder Steuerberater bzw. einem Vorstand geleisteten Schadensersatz wegen Falschberatung bzw. falscher unternehmerischer Entsch. 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, EFG 2015, 1021, rkr.; *Schüppen*, JbFStR 2016/17, 288 [292f.], zum vergleichbaren Fall des Schadensersatzes für nichtabziehbare Geldbußen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Insbesondere verstößt die Behandlung nicht gegen den Grundsatz der Be-

steuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da der Schadensersatz auch insoweit die stl. Mehrbelastung umfasst (FG Münster v. 11.3.2015 – 13 K 3129/13 K, EFG 2015, 1021, rkr., zum vergleichbaren Fall des Schadensersatzes für nichtabziehbare 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, 29; ferner FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; Heger in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 2; Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; Kluth in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 1 [4/2020]; Märtens in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 1, 12; Mai in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 3 [5/2010]; Olgemöller in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 1; Paetsch in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 2; Pfirrmann in *Blümich*, § 10 Rz. 6 [5/2020]; Pohl in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 115, 141 [6/2020]; Ramer in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 10; Schienke-Ohletz in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 3 [11/2019]; Schulte in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 12; Valta in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 1, 21). 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, 27–29; Schienke-Ohletz in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 8 [11/2019]). Ungeachtet dessen können die Abzugsverbote in § 10 nicht ohne Weiteres auf eventuell vergleichbare Sachverhalte ausgeweitet werden (Anm. 40).

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; Schnitger, Die Renaissance der Stiftung, EStB 2002, 323; Neuhoß, 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; Rodi/Yilmaz, Das Steuerrecht als Ausgangspunkt eines Gesetzes über freiwillige CO₂-Kompensationen, ZUR 2020, 336.

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 Rz. 5 [3/2015]; *Ehmcke*, DStJG 20 (1997), 257 [258]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 17 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 27; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 25 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151 [6/2020]; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 33; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 22 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 21; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 51). Wegen der Einordnung als Einkommensverwendung (s. Anm. 7) ist eine betriebliche Veranlassung iSd. § 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 nicht erforderlich (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151 [6/2020]). Fehlerhafte buchhalterische Vorgänge wie Falschbuchungen oder Bildung zu hoher Rückstellungen sind keine Aufwendungen (s. Anm. 6; ferner *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 3; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3, mit dem Hinweis, dass Nr. 1 im Falle eines KStpfl. mit außerbetrieblicher Sphäre wie Stiftungen zumindest deklaratorische Wirkung haben kann). Zum Vorrang des BA-/WK-Abzug s. Anm. 25.

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 (zB ein Destinatär) als Nießbraucher belastet, als Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 hängt davon ab, ob die Erträge für strechtl. Zwecke dem Nießbraucher oder dem KStpfl. zuzurechnen sind (allg. zur Zurechnung in Nießbrauchsfällen s. § 2 EStG Anm. 201 ff.). Die Erträge können nur Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 sein, wenn sie zunächst dem KStpfl. zuzurechnen sind und von diesem an den Nießbraucher weitergeleitet werden (*Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 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 Rz. 5 [3/2015]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 29; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 22 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 23). 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. unten „Verzicht auf Erzielung von Einnahmen“/„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; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 29; wohl aA *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 nichtabziehbar 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 Begr. trotz „Ähnlichkeiten“). Die Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 bestehen im Wert des Nießbrauchsrechts als dem übertragenen Vermögensrecht (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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 Nießbrauchsrechts Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 dar (BFH v. 2.10.1959 – VI 64-57 U, BStBl. III 1960, 36; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 5 [3/2015]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 18a [5/2010]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 23). Dagegen stellen die Erträge Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 dar, wenn sie dem KStpfl. zuzurechnen sind und an den Nießbraucher weitergeleitet werden (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 29; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 23; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Nießbrauchsrecht 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 Einräumung 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 Rz. 5 [3/2015]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 29; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 227 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 23). Auch AfA auf den Nießbrauchsgegenstand, die der KStpfl. als Besteller des Nießbrauchs geltend macht, gehören zu den Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1, sofern diese unabhängig von einem Abzugsverbot überhaupt abziehbar sind (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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 Rz. 5 [3/2015]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 5; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151.3 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 24). Unter den weiteren Voraussetzungen der Nr. 1 Satz 1 sind sie nichtabziehbar 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 Einkünfteerzielung erfolgt, wobei bereichsspezifische Besonderheiten zu beachten sind.

- *Unterscheidung des Verzichts auf Erzielung von Einnahmen inner- und außerhalb der Einkünfteerzielung 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 Begr.; ferner *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 5 [3/2015]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 22; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 17 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 27; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 25 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151.1 [6/2020]; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 22 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 21; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 51). Dies gilt allerdings nur, wenn der Verzicht außerhalb der Einkünfteerzielung erfolgt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass nach der Rspr. Einkünftebestände 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 Rz. 5 [3/2015]; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 25 [5/2020]; 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/Drüen*, § 10 Rz. 17 [5/2010]; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 22 [11/2019]). Liegen die Voraussetzungen für die Einkünfteerzielung 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 Rz. 5 [3/2015]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 19 [5/2010]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 6; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 22; aA *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 51). In diesem Fall muss vor Anwendung von Nr. 1 Satz 1 insbes. die Einkünfteerzielungsabsicht festgestellt werden (Anm. 24; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 Rz. 9, 22; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 27; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 25 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151 [6/2020]; allg. 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 Rz. 5 [3/2015]; *Märtens* in

Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b; Mai in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 17 [5/2010]; Münch in *DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; Paetsch in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 27; Pfirrmann in *Blümich*, § 10 Rz. 25 [5/2020]; Pohl in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151.1 [6/2020]; Schienke-Ohletz in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 22 [11/2019]; Schulte in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 21). Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Fiktion, die für die Annahme der Erzielung von Einnahmen erforderlich ist (s. oben „Unterscheidung des Verzichts auf Erzielung von Einnahmen inner- und außerhalb der Einkünfteerzielung erforderlich“). Wird dagegen auf vereinbarte Zinsen ganz oder teilweise verzichtet, können in Höhe der erlassenen Zinsen Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 gegeben sein (Münch in *DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; Schienke-Ohletz in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 22 [11/2019]; aA Paetsch in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 27; Schulte in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 (Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b; Münch in *DPM*, § 10 Rz. 17 [11/2017]; Pohl in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151.2 [6/2020]; Schulte in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 22). Auch insoweit gibt es keine gesetzliche Fiktion, die für die Annahme der Erzielung von Einnahmen erforderlich ist (s. oben „Unterscheidung des Verzichts auf Erzielung von Einnahmen inner- und außerhalb der Einkünfteerzielung erforderlich“). Etwas Anderes gilt jedoch für Verluste aus der Nutzungsüberlassung zu günstigen Konditionen, die eindeutig im Rahmen der Einkünfteerzielung anfallen (BFH v. 2.5.1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549; Mai in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 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 Rz. 22; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15b).

Weitere Einzelfälle: Zu den Aufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 1 gehören insbes. Leistungen einer Stiftung an Destinatäre (Boochs in *Lademann*, § 10 Rz. 5 [3/2015]; Paetsch in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 32; Valta in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 42), (allgemeine) Verwaltungskosten uÄ (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; Olgemöller in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 6; zur Frage, ob sie bei der „Erfüllung“ verfassungsmäßiger Zwecke entstehen, s. Anm. 55), Leistungen zur Erfüllung von Unterhaltungspflichten 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. 25.

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; RFH 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 Rz. 5 [3/2015]; *Mai* in *Frotscher/Maas*, § 10 Rz. 20 [5/2010]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 5; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 31; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 24 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 25; eventuell aA *Blumers*, DStR 2012, 1 [5]). Etwas Anderes gilt nur, soweit derartige Kosten im Zusammenhang mit der Einkünfterzielung stehen, die deshalb als BA bzw. WK abziehbar sind (*Frieling/Jedicke/Schröder*, DStZ 2013, 205 [206]; allg. 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; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 23 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 13 [11/2017]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 24 [11/2019]). 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 Rz. 16; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 23 [5/2010]).

53 2. Zwecke

Begriff: Der Begriff der „Zwecke“ wird durch das Gesetz inhaltlich nicht konkretisiert (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020]) oder eingeschränkt, sodass die Zwecke wirtschaftlich oder ideell sein können (*Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 30 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Rz. 4 [3/2015]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 15a [5/2010]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 37), selbstverständlich aber auch mehrere Zwecke haben (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 5 [3/2015]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 15a [5/2010]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 37; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 24 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 20). Auf die Bezeichnung kommt es nicht an (*Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 15a [5/2010]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 32). Der Zweck muss nicht eigennützig (dh. zugunsten der Mitglieder bzw. Destinatäre des KStpfl.) sein, vielmehr kann auch die Förderung der Interessen anderer oder die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke Zweck iSd. Nr. 1 Satz 1 sein (*Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 30 [5/2020]). Der Zweck muss nicht der Hauptzweck sein (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 30 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020]). Über den Zweck als solchen hinaus müssen weder

Art noch Höhe der zu seiner Erfüllung erforderlichen Aufwendungen festgelegt sein (*Pfirrman in Blümich*, § 10 Rz. 31 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 160, 160.1 [6/2020]).

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; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 158 [6/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 18). Dieser wird durch den Inhalt der betrieblichen Tätigkeit unabhängig vom Zweck der Körperschaft bestimmt (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 23 AktG Rz. 21, 22; *Pentz in MüKo AktG*, Band 1, 5. Aufl. 2019, § 23 AktG Rz. 70). Wird ein Zweck nicht ausdrücklich festgelegt, dürfte der Zweck einer Körperschaft in der Erzielung eines Gewinns (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 1150; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 3 [3/2015]; *Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 23 AktG Rz. 22; *Mai in Frotzcher/Drüen*, § 10 Rz. 9, 10 [5/2010]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 18) bzw. in der Steigerung des Unternehmenswerts (*Mai in Frotzcher/Drüen*, § 10 Rz. 10 [5/2010]; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 43: „shareholder value“) aufgrund der betrieblichen Tätigkeit liegen. Die Problematik der Einkommensverwendung wird insoweit nur von § 8 Abs. 3 geregelt (*Mai in Frotzcher/Drüen*, § 10 Rz. 10 [5/2010]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 158 [6/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 18; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 43). Dementsprechend greift Nr. 1 Satz 1 nicht bei Aufwendungen, die durch die unternehmensgegenständliche (betriebliche) Tätigkeit veranlasst sind (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 158 [6/2020]), auch wenn die Voraussetzungen des Begriffs der Aufwendungen erfüllt sind (Anm. 7, 19, 23). Jedoch kann die Verwendung des Gewinns unter Nr. 1 fallen, wenn diese vorgeschrieben ist (BFH v. 16.3.1977 – I R 198/74, BStBl. II 1977, 493, zu § 12 Nr. 1 KStG 1934 im Hinblick auf Aufwendungen für die nach den Stiftungsstatuten auf dem Gesamtvermögen ruhenden Schullasten sowie auf einen zum Stiftungsvermögen gehörenden und einen stpfl. Geschäftsbetrieb bildenden landwirtschaftlichen Betrieb; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a).

Einzelfälle: Der Zweck des KStpfl. kann zB darin bestehen, den Verlust, den eine andere Stiftung bei Erfüllung ihres vorgeschriebenen Zwecks (zB Unterhaltung eines Altersheims) erzielt, abzudecken (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 1150; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a), die sog. Schullasten im Rahmen der Unterhaltung einer Schule zu tragen (BFH v. 20.9.1963 – III 328/59 U, BStBl. III 1963, 532; BFH v. 16.3.1977 – I R 198/74, BStBl. II 1977, 493, zu § 12 Nr. 1 KStG 1934; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a), 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 Krankenhausbetrieb zu übernehmen, die dadurch entstehen, dass neben vollzahlenden Kranken auch Kranke zu ermäßigten Sätzen oder unentgeltlich aufgenommen werden (RFH v. 20.9.1938, RStBl. 1938, 1134; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a), einer natürlichen Person eine laufende Rente zu zahlen bzw. unentgeltlich Nutzungen zu überlassen (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 32; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 20), Mitgliedern eines Vereins satzungsgemäß Räume zu einem unter den Selbstkosten liegenden Mietzins zu überlassen (BFH v. 2.5.1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020,

§ 10 Rz. 15a; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 151.2 [6/2020]) und Leistungen an begünstigte ArbN des Trägerunternehmens durch UKassen 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 wirtschaftlichen Interessen der Industriefirmen des Vereinsgebiets wahrnimmt (BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465). Auch eine freiwillige CO₂-Kompensation (zB durch Förderung von Klimaschutzprojekten) würde nicht zum Zweck iSd. Nr. 1 gehören, sodass sie im Falle einer betrieblichen Veranlassung nach den allg. Grundsätzen als BA abziehbar ist (*Rodi/Yilmaz*, ZUR 2020, 336 [340]).

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; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 22 [5/2020]), 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; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 20 [5/2020]), 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), UKassen (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; BFH 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.; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 22 [5/2020]).

55 4. Durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben

Verfassungsmäßige Zwecke: Die Zwecke iSd. Nr. 1 Satz 1 (Anm. 53) müssen „durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben“ und damit „verfassungsmäßig“ sein.

Durch Stiftungsgeschäft 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 Rz. 4 [3/2015]). Dies kann im Falle einer durch Testament errichteten Stiftung (s. § 83 Satz 1 BGB, für rechtsfähige Stiftungen; ferner *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020], jedoch mit Einordnung als „sonstige Verfassung“) das Testament sein, auch soweit es neben den als Stiftungszweck bezeichneten Aufgaben (zB Erhaltung von Einrichtungen des Fremdenverkehrs einer Gemeinde) nicht ausdrücklich als Stiftungszweck bezeichnete Aufgaben (zB Zahlung einer laufenden Rente bzw. unentgeltliche Überlassung von Nutzen zugunsten einer natürlichen Person) enthält (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a; *Paetsch in Röd-*

der/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 32; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 20). 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 Rz. 32; *Schienenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 23 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 20). 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/Drüen*, § 10 Rz. 13, 15 [5/2010]; *Schienenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 23, 24 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 19, 20). 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; BFH v. 16.3.1977 – I R 198/74, BStBl. II 1977, 493; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 13 [11/2017]; *Pfirmsmann in Blümich*, § 10 Rz. 32 [5/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 (*Münch in DPM*, § 10 Rz. 11 [11/2017]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 27). Für solche Aufwendungen kann sich ein Abzugsverbot aus anderen Vorschriften ergeben, zB aus § 4 Abs. 5 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 (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 als „statutarische Regelungen aller Art“ (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a) bzw. „sonstige rechtsverbindliche Vereinbarung unter Lebenden“ (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020]) 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. *Münch in DPM*, § 10 Rz. 11 [11/2017]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020]). Zu Testamenten s. oben „Durch Stiftungsgeschäft vorgeschrieben“ (ferner *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 15a; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 157 [6/2020], jeweils mit Einordnung als „sonstige Verfassung“). 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 Rz. 4 [3/2015]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 13 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 14 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 31; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 159 [6/2020]; *Schienenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 24 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 19; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 45). Dasselbe gilt für be-

hördlich angeordnete Verpflichtungen, zB für Auflagen in Genehmigungen (Pfirrman in Blümich, § 10 Rz. 21 [5/2020]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 19).

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

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 (Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 12, 19; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 34, 36; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 170 [6/2020]). 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 Rz. 9 [10/2017]; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 19; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 24 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 21 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 34; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 127, 170, 172 [6/2020]; aA Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 19, wonach eine Gleichstellung 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 (BTDrucks. 7/1470, 344; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 19; aA Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 19). Dies entspricht der Rspr. vor Einfügung des Satzes 2 (Anm. 2), sodass 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 Rz. 9 [10/2017]; Kluth in Lippross/Seibel, § 10 Rz. 12 [4/2020]; Münch in DPM, § 10 Rz. 21 [11/2017]; Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 7; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 127, 171 [6/2020]; Ramer in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 10, 43; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 26 [11/2019]; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 5, 31). Nr. 1 Satz 1 ist folglich subsidiär (Anm. 21; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 3; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 3; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 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; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 9 [10/2017]; Geitmann/Richter in Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer, eKomm KStG, § 10 Rz. 1 [5/2020]; „Spielraum“ für den KStpfl.; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 19; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 34; Pfirrman in Blümich, § 10 Rz. 35 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 172.1 [6/2020]; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 61). Die Möglichkeit des Spendenabzugs wird damit durch Nr. 1 Satz 2 nicht erweitert, was vom Gesetz wegen der Formulierung („bleibt unberührt“) auch nicht beabsichtigt wäre (Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 172 [6/2020]). Der Empfänger der Zuwendungen darf dieselben Zwecke verfolgen wie der spendende

KStpf. (BFH v. 3.12.1963 – I 121/62 U, BStBl. III 1963, 81; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 19; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 19, auch zu anderen Fragen der strechtl. Einordnung des Empfängers).

Einstweilen frei.

57–59

D. Erläuterungen zu Nr. 2: Steuern und Nebenleistungen

Schrifttum: *Vogel*, Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1958; 491; *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, StuW 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; *Schnitter*, 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; *Hey*, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), GS Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 219; *Lahme/Reiser*, Verbindliche Auskünfte und Gebührenpflicht – eine erste Analyse, BB 2007, 408; *Hey*, Verbandslast – Mitgliedsabgabe – Kammersteuer. Gestaltungsmaßstäbe für Kammerbeiträge der gewerblichen Wirtschaft Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik der nichtsteuerlichen Abgaben, StuW 2008, 289; *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; *Hey*, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in *Schön/Osterloh-Konrad* (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin, Heidelberg 2010, 1; *Kleinmanns*, Ein Musterbeispiel an systematischer Auslegung, BB 2010, 629; *Hendricks*, Ausländisches Recht im Steuerprozess, IStR 2011, 711; *Heuvel/Felten*, Zur Steuerpflicht von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, BB 2011, 1126; *G. Kirchhof*, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht – grundrechtliche, rechtsstaatliche und finanzverfassungsrechtliche Grenzen der Vermögensbesteuerung, StuW 2011, 189; *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; *Biesgen*, Steuerliche Folgen der Übernahme von Strafverteidigungskosten durch Unternehmen, SAM 2014, 158; *Dikmen*, Die steuerliche Absetzbarkeit von Gebühren für verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) – Ein Appell an die Streitlust, SAM 2014, 90; *Schraut/Stumpf*, Das Verzögerungs-

geld nach § 146 Abs. 2b AO – bislang ungeklärte Rechtsprobleme im Rahmen der Außenprüfung, BB 2014, 2910; *Behrens*, Reformbedarf bei der Vollverzinsung im Steuerverfahrensrecht, FR 2015, 214; *Dziadkowski*, Zur Fortgeltung der totalen Vollverzinsung – Anmerkungen zu einem erfolgreichen Geschäftsmodell, FR 2015, 922; *Ortmann-Babel*, Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 – Neue Vorgaben für die steuerliche (Verwaltungs-)Praxis, BB 2016, 2462; *Oser/Kropp*, Keine Gewinnrealisierung des Organträgers durch Auflösung latenter Steuern seiner Organgesellschaft, BB 2016, 875; *Fischer*, Pflegeheim-GmbH: Erbschaft als Betriebseinnahme, FR 2017, 534; *Horst*, Pro Memoria: Umsatzsteuerzahlungen aufgrund von Entnahmen sind nicht abziehbar, BB 2017, 2143; *Hüttemann*, Juristische Personen im Steuerrecht, JöR 65 (2017), 147; *Rödter*, Wann sind Kartellbußen abzugsfähig?, JbFStR 2017/18, 154; *Walter*, Der GmbHR-Kommentar, FR 2017, 270; *Weiss*, Erbschaft als Betriebseinnahme einer Pflegeheim-GmbH, EStB 2017, 178; *Biesgen/Fürus*, Steuerrückstellungen nach Betriebs- und Steuerfahndungsprüfungen, SAM 2018, 170; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 4. Aufl. 2018; *Valta*, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, IStR 2018, 765; *Farruggia-Weber*, Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer – Gedanken zu den Richtlinienvorschlüssen der EU-Kommission zum „einjährigen Jubiläum“, DStR 2019, 638; *Herkens*, Anmerkung aus Sicht der Finanzverwaltung, Ubg 2019, 297; *Märtens*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Rückstellung für drohende Haftungsansprachnahme nach § 73 AO, jurisPR-SteuerR 22/2019 Anm. 3; *Mohr*, Anmerkung aus Beratersicht, Ubg 2019, 295; *Pfirschmann*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Rückstellung für drohende Haftungsansprachnahme nach § 73 AO, BFH/PR 2019, 156; *Trossen*, Anmerkung aus Richtersicht, Ubg 2019, 299; *Binnewies*, Organschaft und verdeckte Gewinnausschüttung, AG 2020, 92; *Eichholz*, Novellierung der Grundsteuer, DStR 2020, 1158; *Herkens*, Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, GmbH-StB 2020, 333.

Verwaltungsanweisungen: R 10.1 KStR 2015; H 10.1 KStH 2015; 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)

60 1. Begriff

Bei den unter das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 fallenden „Steuern vom Einkommen“ muss es sich zunächst um Steuern iSd. § 3 Abs. 1 Halbs. 1 AO (in diese Richtung wohl auch BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, BStBl. II 2019, 570; *Geitmann/Richter* in *Dölker/Ergenzinger/Feldgen/Kleinmanns/Stelzer*, eKomm KStG, § 10 Rz. 20 [5/2020]) und dann spezifischer um „Personensteuern“ handeln, was sich aus dem im Gesetz unmittelbar nachfolgenden Begriff der „sonstigen Personensteuern“ (Anm. 64, 65) ergibt (allg. zur Erstattung solcher Steuern s. Anm. 43 und 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; *Herkens*, GmbH-StB 2020, 333 [337]). Nr. 2 gilt neben gezahlten Steuern auch für passivierte Steuerverbindlichkeiten (*Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]). 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). Entsprechend sind Gewinnminderungen, die sich aus einer Abwertung des aktivierten Vergütungsanspruchs ergeben, stl. zu neutralisieren (s. Anm. 40; BFH v. 28.11.2018 – I R 56/16, BStBl. II 2020, 104).

Rückstellungen und Vorauszahlungen: Die Steuern vom Einkommen müssen nicht festgesetzt sein, sodass auch die (ertragswirksame) Bildung von Rückstellungen für solche Steuern erfasst ist (s. Anm. 40; BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552; Biesgen/Fürus, SAM 2018, 170 [171]; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 43, 45 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 39 [11/2017]; Ramer in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 109; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 58; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 40 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176 [6/2020]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 47; zur vergleichbaren Problematik beim Abzugsverbot für Geldbußen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG Drüen, FS Gosch, 2016, 57 [61]; sch, Anm. zu I R 100–97 und I R 64–97, DStR 1999, 1523 [1524]). Dasselbe gilt für Vorauszahlungen (Boochs in Lademann, § 10 Rz. 14 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Münch in DPM, § 10 Rz. 38 [11/2017]; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 43 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176 [6/2020]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 47).

Latente Steuern: Die erfolgswirksame Passivierung latenter Steuern in der HBil. des KStpfl. nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB darf wegen Nr. 2 in der StBil. nicht erfolgswirksam sein (Alber/Sell, Körperschaftsteuer, 19. Aufl. 2020, Teil 3, Nr. 3.5.6; Oser/Kropp, BB 2016, 875 [877 f.]; Wagner in Köllen/Reichert/Vogl/Wagner, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 6. Aufl. 2019, Rz. 888). Sie ist für stl. Zwecke durch „außerbilanzielle“ Hinzurechnung zu korrigieren (allg. dazu Anm. 42). Umgekehrt wäre die erfolgswirksame Auflösung passiver latenter Steuern beim KStpfl. für stl. Zwecke durch „außerbilanziellen“ Abzug zu berichtigen (Alber/Sell, Körperschaftsteuer, 19. Aufl. 2020, Teil 3, Nr. 3.5.6; Oser/Kropp, BB 2016, 875 [877 f.], auch zur Auflösung passiver latenter Steuern bei einer OG mit dem KStpfl. als OT; Wagner in Köllen/Reichert/Vogl/Wagner, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 6. Aufl. 2019, Rz. 888). Dasselbe müsste für die erfolgswirksame Aktivierung latenter Steuern in der HBil. nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB gelten (Alber/Sell, Körperschaftsteuer, 19. Aufl. 2020, Teil 3, Nr. 3.5.6; Wagner in Köllen/Reichert/Vogl/Wagner, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 6. Aufl. 2019, Rz. 888). Folgerichtig wäre die erfolgswirksame Auflösung aktiver latenter Steuern für stl. Zwecke durch „außerbilanzielle“ Hinzurechnung zu korrigieren (Alber/Sell, Körperschaftsteuer, 19. Aufl. 2020, Teil 3, Nr. 3.5.6; Wagner in Köllen/Reichert/Vogl/Wagner, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 6. Aufl. 2019, Rz. 888).

2. Wichtige Anwendungsfälle

61

Abzugsteuern: Zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören auch Abzugsteuern, die als besondere Erhebungsform der KSt (Boochs in Lademann, § 10 Rz. 10 [10/2017]) 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. 21a, 32.

- **Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG):** Darunter fällt die KapErtrSt, die von Dritten 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; BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; ferner Boochs in Lademann, § 10 Rz. 10 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 27 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 23 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 41; Pfirrmann

in *Blümich*, § 10 Rz. 43 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 31; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Rz. 10 [10/2017]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 27 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 23 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 41; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 44 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.2 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 31; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 76). Sie ist gleichwohl nichtabziehbar, da sie Bestandteil der auf Ebene des KStpfl. nichtabziehbaren 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 Rz. 10 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 27a [5/2010]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.2 [6/2020]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 76). Auf Ebene der Empfänger solcher Leistungen ist insoweit ggf. das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 bzw. § 12 Nr. 3 Halbs. 1 EStG zu beachten (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.2 [6/2020]; 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 für den KStpfl. ebenfalls keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 und mangels Einordnung als Einkommensverwendung iSd. § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 wie die Aufwendungen für die eigentliche Leistung als BA abziehbar (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 27a [5/2010], zu Leistungen auf stille Beteiligungen).

- **Lohnsteuer (§§ 38ff. EStG):** Die LSt iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG, die ein KStpfl. nach § 39b Abs. 1 EStG 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 (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 28 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 41; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 44 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.5, 184.1 [6/2020]; ferner *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171], zu § 12 Nr. 3 EStG). Auf Ebene der Empfänger solcher Leistungen ist insoweit aber ggf. das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG zu beachten (*Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.5 [6/2020]). Bei Übernahme der LSt durch den ArbG im Falle einer Pauschalierung gilt dasselbe wegen der zu unterstellenden 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.

Pfarrmann in Blümich, § 10 Rz. 44 [5/2020]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 28 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 41; krit. aber *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 78). Auch im Falle einer Netto-lohnvereinbarung ist die LSt beim KStpfl. als ArbG als BA abziehbar (allg. zu Nettoentgeltvereinbarungen s. Anm. 43).

- ▶ **Abzugsteuer nach § 50a EStG bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen:** Keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 beim KStpfl. ist die von diesem für Rechnung anderer (beschränkt) Stpfl. einbehaltene und abgeführte Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG, die vom Gläubiger der Vergütung nach § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG geschuldet wird und ggf. vom KStpfl. wie die eigentliche Vergütung als BA abgezogen werden kann (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Ausnahme: Übernahme der Abzugsteuer durch den KStpfl. bei AR-Vergütungen; dazu s. Anm. 91). Bei beschränkt KStpfl. gehört umgekehrt 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 (*Münch in DPM*, § 10 Rz. 23 [11/2017]; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 43 [5/2020]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 41; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 46; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 31; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 77), während bei beschränkt. EStpfl. für die einbehaltene und abgeführte Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 Halbs. 1 EStG gilt.
- ▶ **Bauabzugsteuer (§§ 48ff. EStG):** Die Bauabzugsteuer, die ein KStpfl. unter bestimmten Voraussetzungen nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG für eine an ihn als Leistungsempfänger erbrachte Bauleistung für Rechnung des Leistenden als Steuerschuldner (*Ebling in Blümich*, § 48 EStG Rz. 155 [6/2018]) abziehen hat, ist aus Sicht des KStpfl. keine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (*Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 44 [5/2020]). 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 abzuziehende Bauabzugsteuer iSd. § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG aus Sicht des KStpfl. eine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1, wenn dieser Leistender ist.
- ▶ **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 Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1, da diese als Haftungsschuld lediglich wegen einer Pflichtverletzung zu leisten sind (*Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 28 [5/2010]; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 (*Münch in DPM*, § 10 Rz. 23 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*,

2015, § 10 Rz. 41; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 43 [5/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 46; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 77).

Einkommensteuer: Der ESt unterliegen nur natürliche Personen (§ 1 EStG). Damit stellt sich die Frage der Abziehbarkeit der ESt von der KSt bei KStpfl. (§ 1 Abs. 2, § 2) von vornherein nicht, sodass Nr. 2 Halbs. 1 insoweit irrelevant ist. Zur Abziehbarkeit der ESt von der ESt bei EStpfl. s. § 12 Nr. 3 EStG.

Forschungszulage: Die Forschungszulage nach dem FZulG (BGBl. I 2019, 2763) ist ihrem Wesen nach („materiell“) an sich keine Steuer iSd. § 3 Abs. 1 AO, (stl.) Nebenleistung iSd. § 3 Abs. 4 AO (zu beidem *Althoff*, DB 2020, 1256 [1258]) bzw. StErstattung (*Althoff*, DB 2020, 1256 [1257]; aA *Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, DStR 2020, 1548 [1549 f., 1552]), sondern wie die Investitionszulage eine Subvention (so wohl auch BTDrucks. 19/10940, 24 [„subventionserhebliche Tatsachen“]; ferner BFH v. 23.2.2006 – III R 66/03, BStBl. II 2006, 741; *Selder* in *Blümich*, § 1 InvZulG 2010 Rz. 4 [Mai 2020], zur Investitionszulage). Sie hat keine Auswirkung auf Bemessungsgrundlage oder Tarif der KSt bzw. ESt (*Althoff*, DB 2020, 1256 [1258]). Die weitgehende Anwendbarkeit der (steuerverfahrensrechtl.) AO (§ 12 Satz 1 FZulG) und die Eröffnung des Finanzrechtswegs (§ 12 Satz 2 FZulG) ändern daran nichts (*Selder* in *Blümich*, § 1 InvZulG 2010 Rz. 4 [Mai 2020], zur insoweit vergleichbaren Investitionszulage), ebenso die tatbestandliche Anknüpfung an KStpfl. und EStpfl. zur Abgrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs (§ 1 Abs. 1 und 2 FZulG). Dasselbe gilt für die terminologische Bezugnahme auf das StRecht im vollständigen Titel des FZulG („Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung“) und seine Einordnung durch den Gesetzgeber (BTDrucks. 19/10940, 1, 15, 29) als „steuerliche[s] Nebengesetz zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz“ (*Althoff*, DB 2020, 1256 [1258]). Die Gewährung der Forschungszulage ist Leistungsverwaltung, nicht aber Eingriffsverwaltung (*Selder* in *Blümich*, § 1 InvZulG 2010 Rz. 4 [Mai 2020], zur insoweit vergleichbaren Investitionszulage). Gleichwohl sind auf die Forschungszulage wegen der Modalitäten der „Auszahlung“ in Gestalt der Anrechnung auf die KSt bzw. ESt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 FZulG iVm. § 31 KStG und § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG (allg. dazu *Althoff*, DB 2020, 1256 [1258]; *Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, DStR 2020, 1548 [1550]) steuerrechtl. Grundsätze anzuwenden (im Erg. ebenso *Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, DStR 2020, 1548 [1550, 1552]: „unmittelbarer Zusammenhang zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer“; ferner *Selder* in *Blümich*, § 1 InvZulG 2010 Rz. 5 [Mai 2020], zur insoweit vergleichbaren Investitionszulage; aA *Althoff*, DB 2020, 1256 [1257]). Vor diesem Hintergrund kann die Forschungszulage zwar keine BA und damit keine nichtabziehbare Aufwendung iSd. Nr. 2 Halbs. 1 und 2 sein, jedoch eine BE („Vermögenszuwachs“), für deren steuerrechtl. Behandlung sich die Frage nach der Bedeutung von Nr. 2 Halbs. 1 und 2 stellen kann, etwa in Gestalt eines außerbilanziellen Abzugs (*Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, DStR 2020, 1548 [1550, 1552]; *Brunckhorst*, DStR 2020, 2349 [2352 f.]; aA *Althoff*, DB 2020, 1256 [1257 f., 1260], jeweils auch zur Einordnung der Forschungszulage als BE; allg. zur Bedeutung von § 10 auf „Vermögenszuwächse“ s. Anm. 43). Zu den Folgen einer StErstattung als Folge der Anrechnung der Forschungszulage s. Anm. 43.

Gewerbsteuer: Als Realsteuer iSd. § 3 Abs. 2 AO mit objektsteuerartigem Charakter (zu Recht krit. zum Objektsteuercharakter s. *Hey*, GS Trzaskalik, 2005, 219 [225, 234 f.], wegen der teilweise gegebenen personalen Zuordenbarkeit) ist die GewSt

wohl keine Personensteuer in Gestalt einer Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (Anm. 28, 64; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Kollruss*, BB 2008, 1373; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 33 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 43; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 47 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.7, 184.3 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 49; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33, 87; so auch, aber ohne Begr. 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. 1960 ff.) und deshalb auf Ebene des KStpfl. für Zwecke der KSt nichtabziehbar (Anm. 14, 27, 64; Einf. KStG Anm. 80; § 8 Anm. 7; § 4 EStG Anm. 1975; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 33 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 43; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 47 [5/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 49; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33, 87). Die Festsetzung erfolgt insoweit endgültig (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 28.10.2016 – S 33/37 - G 1422 - 1/28, BStBl. I 2016, 1114), weil das Abzugsverbot für verfassungskonform gehalten wird (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531, Verfassungsbeschwerde ohne Begr. nicht zur Entschr. angenommen: BVerfG v. 12.7.2016 – 2 BvR 1559/14, BStBl. II 2016, 812; BFH v. 22.10.2014 – X R 19/12, BFH/NV 2015, 482; BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046).

Haftung für (fremde) Steuerschuld: Zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehört nicht eine Haftungsschuld, auch wenn die zugrundeliegende Steuer eine solche Steuer ist, da der KStpfl. insoweit wegen einer Pflichtverletzung für eine fremde Steuerschuld (*Pfaffmann*, BFH/PR 2019, 156) in Anspruch genommen wird (BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, BStBl. II 2019, 570; Vorinstanz FG Münster v. 4.8.2016 – 9 K 3999/13 K,G, EFG 2017, 149, jeweils zur Haftung einer OG für Steuern des OT nach § 73 AO; *Binnewies*, AG 2020, 92; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [3/2015]; *Herkens*, Ubg 2019, 297; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Mohr*, Ubg 2019, 295; *Pfaffmann*, BFH/PR 2019, 156; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.4, 176.6 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 43; *Trossen*, Ubg 2019, 299; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 77). Dies liegt daran, dass „die AO sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach ihrer Systematik eindeutig zwischen Steueransprüchen (Steuerschulden) einerseits und Haftungsansprüchen (Haftungsschulden) als gesonderten Ansprüchen (Verpflichtungen) aus dem Steuerschuldverhältnis andererseits unterscheidet“ (BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, BStBl. II 2019, 570). Dementsprechend wirkt sich die Erfüllung des Haftungsanspruchs ebenso wie die Bildung einer entsprechenden Rückstellung gewinnmindernd aus (*Walter*, FR 2017, 270). Andere Korrekturmechanismen in Bezug auf die Gewinnminderung sind dadurch jedoch nicht ausgeschlossen, etwa eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 im Falle einer Haftung eines KStpfl. als OG für Steuern des OT nach § 73 Satz 1 AO (BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, BStBl. II 2019, 570; *Pfaffmann*, BFH/PR 2019, 156). Da die Inhaftnahme keine strafrechtl. Sanktion darstellt, kommt auch das Abzugsverbot in Nr. 3 nicht zur Anwendung (*Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 78).

Körperschaftsteuer: Die wichtigste Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 und damit „Personensteuer“ ist hier die vom KStpfl. geschuldete und zu entrich-

tende KSt (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 6.4.2016 – I R 19/14, BFH/NV 2016, 1491; BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, BStBl. II 2019, 570; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Hey* in *Schön/Osterloh-Konrad*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 [15 f.]; *Hüttemann*, JöR 65 [2017], 147 [165]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 27 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 22 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 48; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 43 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 30; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 76). Sie ist die ESt für KStpfl. (Einf. KStG Anm. 1; *Hey* in *Schön/Osterloh-Konrad*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 [15 f.]) und keine „im Betrieb“ iSd. § 75 Abs. 1 Satz 1 AO oder § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB gründende Steuer bzw. Verbindlichkeit (BFH v. 6.4.2016 – I R 19/14, BFH/NV 2016, 1491). Nr. 2 Halbs. 1 gilt auch für die KSt auf umwandlungs- oder einbringungsbedingte Übertragungs-, Übernahme- und Einbringungsgewinne (Anm. 34; ferner zB *Eisgruber* in *Eisgruber*, UmwStG, 2. Aufl. 2017, Teil A, Rz. 224, 247; *Herkens*, GmbH-StB 2020, 333 [337, Fn. 25], jeweils zum Übertragungsgewinn nach § 3 Abs. 1 UmwStG; *Dürschmidt* in *Dürschmidt/Mückl/Weggenmann*, BeckOK UmwStG, § 20 Rz. 1877 [6/2020], zum Einbringungsgewinn im Falle einer Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG; *Dürschmidt* in *Dürschmidt/Mückl/Weggenmann*, BeckOK UmwStG, § 21 Rz. 1773 [6/2020], zum Einbringungsgewinn im Falle eines Anteilsaustauschs iSd. § 21 Abs. 1 Sätze 1 und 2 und § 22 UmwStG; *Dürschmidt* in *Dürschmidt/Mückl/Weggenmann*, BeckOK UmwStG, § 22 Rz. 703,1195 [6/2020], zum Einbringungsgewinn I bzw. II nach § 22 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

Pauschsteuer nach § 5 Abs. 2 KapErhStG: Die Pauschsteuer nach § 5 Abs. 2 Satz 1 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 und lediglich vom KStpfl. zu entrichten (§ 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; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 81).

Zuschlag-/Annexsteuern: Zuschlagsteuern (s. § 51a Abs. Satz 1 EStG iVm. § 31 Abs. 1 Satz 1) zu 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 41).

► **Solidaritätszuschlag:** Dies gilt wegen seines Wesens als Ergänzungsabgabe (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG) insbes. für den SolZ zur KSt (§ 1 SolZG; BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 29 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 23, 33 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 41; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 43 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 31; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 76) sowie zu Abzugsteuern auf vom KStpfl. erzielte Einkünfte (H 10.1 „Nichtab-

ziehbare Steuern“ KStH 2015; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 29 [5/2010]).

- **Kirchensteuer:** Gegenwärtig stellt sich die Frage nicht, ob die KiSt als Annexsteuer mit der ESt als Maßstabsteuer (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 962; zB Art. 4 Nr. 1 BayKirchStG: „Angehörige der in Art. 1 genannten Gemeinschaften“) eine Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 ist. Kirchensteuer wird grds. nur von natürlichen Personen erhoben, nicht aber von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 958; zB Art. 3 Abs. 2 BayKirchStG: „Angehörige der in Art. 1 genannten Gemeinschaften“). Nach Auffassung des RFH könnte den Stpfl. (wie ggf. juristischen Personen) unabhängig vom Bekenntnis auferlegte KiSt unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören und damit ggf. als BA/WK abziehbar sein (RFH v. 14.6.1928, RStBl. 1928, 343; aA *Münch in DPM*, § 10 Rz. 33 [11/2017]; zur Verfassungsmäßig- bzw. -widrigkeit der Heranziehung von juristischen Personen zur KiSt s. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, 206). Im Falle der Erhebung der KiSt wäre zu prüfen, ob nicht ein Abzug als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorzunehmen wäre, wobei § 10 EStG allg. nicht nach § 8 Abs. 1 Satz 1 auf KStpfl. anwendbar sein soll (Umkehrschluss aus R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

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; BFH v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140; BFH v. 26.10.1972 – I R 125/70, BStBl. II 1973, 271; BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr., zur schweizerischen Gemeindesteuer und Schweizer Spitalsteuer; FG Hamb. v. 13.9.2006 – 6 K 242/02, EFG 2007, 616, rkr.; H 10.1 „Nichtabziehbare Steuern“ KStH 2015; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 11 [10/2017]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26, 26b; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 30 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 33, 34 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 45; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 55 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 133, 176.1 [6/2020]; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 51; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 34, 35 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 40; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 86), insbes. Quellensteuern (*Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 33 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 45; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 55 [5/2020]; *Ramer in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 51). Bei der nach § 155 FGO iVm. § 293 ZPO ausschließlichen tatrichterlichen Prüfung, ob eine ausländ. Steuer einer deutschen Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 entspricht (dazu s. BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Hendricks*, IStR 2011, 711 [712 ff.]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 45), sind nach der Rspr. ggf. auch sachverhaltsgestaltende

Fiktionen des ausl. Rechts zu berücksichtigen (FG Hamb. v. 13.9.2006 – 6 K 242/02, EFG 2007, 616, rkr.; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 33 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 45; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 40). Es ist nicht erforderlich, dass eine entsprechende deutsche Steuer vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 tatsächlich existiert bzw. erhoben wird (zur VSt s. Anm. 66).

Verhältnis zu Mechanismen zur Vermeidung, Beseitigung bzw. Abmilderung von juristischen Doppelbesteuerungen: Die Folgen des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 werden in Bezug auf ausl. Steuern vom Einkommen in vielen Fällen durch die weiterhin anwendbaren Mechanismen zur Beseitigung bzw. Abmilderung von juristischen Doppelbesteuerungen durch Anrechnung von ausl. 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 ausl. 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; BFH v. 31.5.2005 – I R 68/03, BStBl. II 2006, 380; ferner *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 11 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26b; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 30, 31 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 34 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 45; *Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 55 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 133, 176.1 [6/2020]; *Schienke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 35 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 40; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 86; ferner s. Anm. 33). Die Anwendbarkeit derartiger Mechanismen, insbes. die Anrechenbarkeit, ist unerheblich für die Anwendung des Abzugsverbots in Nr. 2 Halbs. 1 auf ausl. Steuern (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 11 [10/2017]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 40; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 87). Sie stellen keine Spezialregelung zum (aA *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.1 [6/2020]) bzw. 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; BFH v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140, zum Abzug ausl. Steuern wie SA nach § 15 KStDV 1955 iVm. §§ 35, 51 EStDV 1955; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 34 [11/2017]; *Schienke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 35 [11/2019]). Vor diesem Hintergrund gilt das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 für ausl. 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; BFH v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 11 [10/2017]). 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 ausl. Steuer nach § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2, 3 EStG möglich bleibt. Die Pauschalierung der auf ausl. Einkünfte entfallenden inl. 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/Drüen*, § 10 Rz. 31 [5/2010]; aA *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 11 [10/2017]). Bei Vermeidung der Dop-

pelbesteuerung 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 nichtabziehbar (s. Anm. 31), 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 grds. eine enge Auslegung des Begriffs der Steuern vom Einkommen geboten ist (Anm. 8) und entsprechende Aufwendungen bei Nr. 3 ausdrücklich vom Abzugsverbot erfasst (Anm. 81) sind (Umkehrschluss). Dies gilt insbes. für Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 6.6.2012 – I R 99/10, BStBl. II 2013, 196; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 13 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 26a [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 37 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 17; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 38; *Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 40 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 206.1 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 63 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 45; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 73), aber auch für Finanzierungskosten (*Pfirschmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 40 [5/2020]). Die Abziehbarkeit setzt jedoch voraus, dass die Aufwendungen BA bzw. WK sind (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 37 [11/2017]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 45). Bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre wie KapGes. ist dies häufig der Fall (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 38). Entsprechende Aufwendungen können allerdings vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 38).

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

1. Begriff

64

Zu den sonstigen Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehören Steuern (iSd. § 3 Abs. 1 Halbs. 1 AO; s. Anm. 60), die an die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des KStpfl. anknüpfen (*Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 26, 28 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 43; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 81). Objektsteuern sind demnach keine Personensteuern (BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 43). Folglich gilt Nr. 2 Halbs. 1 nicht für Realsteuern iSd. § 3 Abs. 2 AO wie die GrSt (s. Anm. 65) und die GewSt (s. Anm. 28, 61). Auch Verkehrsteuern wie die GrESt (s. Anm. 65) und Verbrauchsteuern wie die USt (s. Anm. 65) sind keine Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (zur Nichtabziehbarkeit von USt s. aber Anm. 68–70).

2. Wichtige Anwendungsfälle

65

Beiträge zu Berufs- und Wirtschaftskammern: Beiträge zu Berufs- und Wirtschaftskammern (zB RAK, StBK, WPK, Ärztekammern, IHK, HWK usw.) sind

zwar öffentliche Abgaben (BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900, Rz. 24), jedoch keine Steuern und damit auch keine sonstigen Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1. Als Beiträge im rechtstechnischen Sinne (*Hey*, StW 2008, 289 [291 ff.]; *Jahn* in *Junge/Jahn/Wernicke*, IHKG, 8. Aufl. 2020, § 3 Rz. 43 ff.; *Vogel/Waldhoff* in *Kahl/Waldhoff/Walter*, Bonner Kommentar zum GG, Vor Art. 104a GG Rz. 378 [11/1997]; aA noch *Vogel*, DVBl. 1958, 491 [492 f.]) können sie als BA abgezogen werden (*Jahn* in *Junge/Jahn/Wernicke*, IHKG, 8. Aufl. 2020, § 3 Rz. 47).

Digitalsteuer (Digital Services Tax): Die Einordnung der diskutierten Digitalsteuer (s. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final) als sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 kann erst erfolgen, wenn ihre endgültige Ausgestaltung feststeht. Erforderlich wäre die Anknüpfung an die Erhöhung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Insoweit ist schon unklar, ob es sich um eine direkte oder indirekte Steuer handelt (*Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 [642 ff.]; *Valta*, IStR 2018, 765 [766 ff.]). Soweit sie auf einer unionsrechtl. Grundlage beruht, besteht zwar die „Erwartung“, dass „zur Abmilderung der negativen Auswirkungen einer möglichen Doppelbesteuerung, bei der dieselben Erträge der Körperschaftsteuer und der Digitalsteuer unterliegen, (...) die Mitgliedstaaten es den Unternehmen ermöglichen werden, die entrichtete Digitalsteuer in ihrem Hoheitsgebiet als Kosten von der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage abzuziehen, und zwar unabhängig davon, ob beide Steuern im selben Mitgliedstaat oder in verschiedenen Mitgliedstaaten entrichtet werden“ (Erwägungsgrund 27 des genannten Richtlinienentwurfs). Eine unionsrechtl. „Verpflichtung“ ginge damit jedoch nicht einher (*Valta*, IStR 2018, 765 [766]). Im Falle der Einordnung der Digitalsteuer als ESt oder KSt käme bei ausl. Digitalsteuern für KStpfl. auch eine Anwendung der Anrechnungsvorschrift aus § 26 KStG in Betracht. Für bestehende ausl. Digitalsteuern (zB in Frankreich oder Österreich) ist dabei die genaue Ausgestaltung zu prüfen. Für eine inl. Digitalsteuer wäre unabhängig von einer unionsrechtl. Grundlage zu klären, ob Nr. 2 Halbs. 1 greift bzw. greifen soll, ggf. mit der Folge entsprechender gesetzlicher Anpassungen. Demgegenüber wird durch die Anknüpfung an eine „signifikante digitale Präsenz“ – anders als mit der im Hinblick auf diese als „Zwischenlösung“ (s. Erwägungsgrund 6 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final) gedachten „Digitalsteuer“ – keine neue Steuer geschaffen, sondern lediglich der territoriale Anknüpfungspunkt der KSt über eine „physische Präsenz“ hinaus ausgeweitet (s. Art. 1 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final). Damit wäre eine auf eine „signifikante digitale Präsenz“ gestützte Steuer eine KSt iSd. Nr. 2 Halbs. 1, wobei Regelungen über die Anrechnung ausländischer Steuern – wie § 26 Abs. 1 Sätze 1 und 2 (s. Anm. 33, 62, 66) – zur Anwendung kommen können.

Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer: Sonstige Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 sind die ErbSt/SchenkungsSt (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; H 10.1 „Nichtabziehbare Steuern“ KStH 2015; ferner BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, 1991, 350; BFH v. 23.2.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690, zu § 12 Nr. 3 EStG; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 10 [10/2017]; *Heger* in

Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Fischer, FR 2017, 534 [536]; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 7.57; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 32 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 33 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 44; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 46 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 183 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 30 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 81; Weiss, EStB 2017, 178 [179]) und die Erbersatzsteuer (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; H 10.1 „Nichtabziehbare Steuern“ KStH 2015; OFD Düss. v. 24.6.1980 – S 2755 A – St 13 H, KSt-Kartei NW § 10 KStG Karte 1; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 10 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 1, 25, 32 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 33 [11/2017]; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 46 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 183 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 31 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 81). Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen kann ErbSt/SchenkungSt anfallen, wenn diese Erwerber im Rahmen eines stpfl. Vorgangs iSd. § 1 Abs. 1 ErbStG sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Satz 2 Buchst. d ErbStG). Zu den stpfl. Vorgängen gehört in Zeitabständen von je 30 Jahren insbes. 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 (§ 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 Rz. 10 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 32a [5/2010]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 44; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 31 [11/2019]; 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. 28; zur StErmäßigung nach § 35b EStG s. Anm. 31.

Grunderwerbsteuer: Die GrESt ist als Verkehrsteuer keine sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (Anm. 64; Biesgen/Fürus, SAM 2018, 170 [171]; Ehmcke in DStJG 20 [1997], 257 [262]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 43).

Grundsteuer: Als Realsteuer iSd. § 3 Abs. 2 AO ist die GrSt keine sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 in Bezug auf Grundstücke, die für die Einkünfteerzielung genutzt werden (Anm. 64; Biesgen/Fürus, SAM 2018, 170 [171]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 26; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 43; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 184.1 [6/2020]). Dafür spricht insbes. die Wertung des Gesetzgebers in der deklaratorischen (s. § 9 EStG Anm. 410) Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG, wo der Gesetzgeber für den Bereich der Überschusseinkünfte eine ausdrückliche Einordnung der GrSt (s. § 9 EStG Anm. 418) als WK vorsieht. Diese Wertung ist auf Gewinneinkünfte und BA übertragbar (s. § 9 EStG Anm. 115, zur gleichheitsrechtl. gebotenen Angleichung von BA und WK speziell

im Hinblick auf den Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben („Veranlassung“ bzw. „Finalität“). Schon wegen dieser Gesetzssystematik hat sich durch die Grundsteuerreform aus dem Jahr 2019 (s. GrStRefG v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, 1794) nichts an der Einordnung der GrSt ab dem KJ. 2025 (§ 37 Abs. 1 GrStG nF) für Zwecke der Nr. 2 Halbs. 1 geändert. Dies gilt ungeachtet dessen, dass sie im Rahmen eines stark wertabhängigen Modells durch Heranziehung einer wertbasierten Bemessungsgrundlage als Ausdruck „objektiver Leistungsfähigkeit“ (so BTDrucks. 19/11085, 84) in die Nähe der (allg.) VSt als (nichtabziehbare) sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (s. unten „Vermögensteuer“) gerückt werden kann (zu dieser Beschreibung *Eichholz*, DStR 2020, 1158 [1161]). Eine solche Nähe bestünde ohnehin nicht, wenn ein (Bundes-)Land von der Öffnungsklausel Gebrauch macht (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 und Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG) und etwa ein wertunabhängiges flächenorientiertes Modell einführt (zB geplant in Bayern).

Kraftfahrzeugsteuer: Die Kraftfahrzeugsteuer für betriebliche Kraftfahrzeuge ist keine sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (*Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]).

Umsatzsteuer: Die USt ist als allgemeine Verbrauchsteuer keine sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (Anm. 64; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 46; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 184.1 [6/2020]). Wegen der ausdrücklichen Regelung in Nr. 2 Halbs. 1 sind unter bestimmten Voraussetzungen USt und Vorsteuerbeträge gleichwohl nichtabziehbar (s. Anm. 68 ff.).

Verbrauchssteuern: Die besonderen Verbrauchssteuern sind wie die USt keine sonstigen Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (Anm. 64; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]).

Vermögensabgabe (einmalig): Dem Bund zustehende „einmalige Vermögensabgaben“ iSd. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG wären eine (nichtabziehbare) sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1, wenn sie bei entsprechender Ausgestaltung (auch) von KStpfl. erhoben werden. Einmalige Vermögensabgaben sind derzeit nicht vorgesehen. Sie werden häufig vorgeschlagen, wenn ein besonderer, außerordentlicher Finanzbedarf des Staates besteht (*Seiler in Maunz/Dürig*, GG, Art. 106 Rz. 115 [9/2017]), etwa als Folge der Wiedervereinigung (dazu *Heintzen in v. Münch/Kunig*, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 106 Rz. 20; *Seiler in Maunz/Dürig*, GG, Art. 106 Rz. 115 [9/2017]), der im Jahr 2007 begonnenen Finanz- und Wirtschaftskrise (s. BTDrucks. 17/10770, zu einem Gesetzentwurf der BT-Fraktion Bündnis 90/Die Grünen) oder der Covid-19-Pandemie (zur Verfassungsmäßigkeit einer solchen einmaligen Vermögensabgabe s. Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestags, Sachstand v. 9.4.2020, WD 4 - 3000 - 041/20). Als Steuern (iSd. § 3 Abs. 1 AO) konkurrieren einmalige Vermögensabgaben mit der den (Bundes-)Ländern zustehenden VSt iSd. Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG, sodass sie wie diese mit den dafür maßgeblichen Vorgaben vereinbar sein müssen, etwa dem im allg. Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verwurzelten Leistungsfähigkeitsprinzip (*Hidien in Bonner Kommentar*, GG, Art. 106 Rz. 1427 [12/2002]; *G. Kirchhof*, StuW 2011, 189 [193, 197 f.]). Dieser Zusammenhang rechtfertigt für Zwecke der Nr. 2 Halbs. 1 die Gleichbehandlung der einmaligen Vermögensabgaben mit der (nichtabziehbaren) VSt (zu dieser s. unten „Vermögensteuer“).

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; BFH

v. 21.11.1967 – I R 115/66, BStBl. II 1968, 189, zu § 12 Nr. 2 KStG 1949; BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116; BFH v. 15.3.1995 – I R 14/94, BStBl. II 1995, 502; ferner *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 1, 32 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 34 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 44; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 46 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 183 [6/2020]; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 32 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 81; *Vogel*, StuW 1977, 97 [114]). Dies ist derzeit nur für ausländ. Vermögensteuern (s. Anm. 66) von Bedeutung (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 44; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33; allg. zu ausländ. Steuern s. Anm. 62, 66), 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).

Sonstige Abgaben: Abgaben, die keine Steuer iSd. § 3 Abs. 1 Halbs. 1 AO sind, fallen von vornherein nicht unter Nr. 2 Halbs. 1 (s. Anm. 60, 64). So ist die Abgabe auf nicht recycelte Kunststoffabfälle („Plastiksteuer“) nach Auffassung der BReg. keine „Steuer“, sondern eine Methode zur Ermittlung der Beiträge der Mitgliedstaaten zum EU-Haushalt (BTDrucks. 19/22653, 2). In der Folge wird sie aus dem Bundeshaushalt finanziert und ohne Umlage auf Unternehmen an die EU abgeführt. Im Falle einer Umlage wäre die Eigenschaft als „Steuer“ und als „Personensteuer“ sorgfältig zu prüfen.

3. Ausländische Steuern

66

Ausländische Steuern als sonstige Personensteuern iSd. Nr. 2 Halbs. 1: Wie ausländ. Steuern vom Einkommen (Anm. 62) fallen auch ausländ. sonstige Personensteuern unter Nr. 2 Halbs. 1. Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 gilt auch für ausländ. Vermögensteuern (FG Ba.-Württ. v. 3.12.2015 – 3 K 982/14, juris, rkr.; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 1, 25, 32 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 34 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 45; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 33; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 86; allg. zur VSt als „sonstige Personensteuer“ s. Anm. 65). Dem steht nicht entgegen (Anm. 62), dass die VSt in Deutschland nicht mehr erhoben wird (Anm. 65). Auch die Einordnung als sonstige Personensteuer iSd. Nr. 2 Halbs. 1 erfolgt nach § 155 FGO iVm. § 293 ZPO ausschließlich durch die Tatsacheninstanz.

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. 33, 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 iSd. Nr. 2 Halbs. 1 stehen, etwa Beratungs-, Verfahrens- und Prozesskosten, gelten die Ausführungen zu den Steuern vom Einkommen iSd. Nr. 2 Halbs. 1 entsprechend (Anm. 63).

III. Umsatzsteuer (Nr. 2 Halbs. 1)

68 1. Umsatzsteuer auf Entnahmen

Begriff der Entnahme: Nr. 2 Halbs. 1 enthält für KStpfl. 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 (Horst, BB 2017, 2143 [2144]; Münch in DPM, § 10 Rz. 26 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 47; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 50 [5/2020]; Ramer in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 54; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 35; aA Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 34 [5/2010]; wie hier § 12 EStG Anm. 131, zu § 12 Nr. 3 EStG). 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 nicht deckungsgleich mit dem (Horst, BB 2017, 2143 [2144]) und 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. Umgekehrt ist der ustl. Begriff der unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b Satz 1 und Abs. 9a UStG) weiter als der estl. Begriff der Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG), weil nicht jede ustl. unentgeltliche Wertabgabe eine Entnahme im estl. Sinne ist (insbes. nicht eine nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG; dazu sogleich unter „Entnahme eines Gegenstands“; so auch Horst, BB 2017, 2143 [2144]).
- ▶ *Entnahme eines Gegenstands:* Zur Entnahme iSd. Nr. 2 Halbs. 1 gehört in jedem Fall die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 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 (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG) und die andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG) nicht unter den Begriff der Entnahme iSd. Nr. 2 Halbs. 1 fallen (Horst, BB 2017, 2143 [2144 f.], mit dem Hinweis, dass im Falle einer Schenkung ggf. vorrangig eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 iVm. Abs. 1 Satz 2 UStG in Betracht kommt [s. Anm. 70]; aA Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 47; wohl wie hier Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26a; ebenso § 12 EStG Anm. 131, zu § 12 Nr. 3 EStG). 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 Rz. 352 [9/2016]; Nieskens in Rau/Dürrwächter, § 3 Rz. 1308

[5/2020]) bzw. eine Werbe- oder ähnliche Maßnahme (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG; BTDrucks. 14/23, 196; *Nieskens in Rau/Dürrwächter*, § 3 Rz. 1360 f. [5/2020]) darstellen. Die Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung im Rahmen der USt nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG dient der Sicherstellung der konzeptionell vorgesehenen Besteuerung des sog. (End-)Verbrauch(er)s, der im Falle einer unentgeltlichen Zuwendung anderenfalls nicht möglich wäre (*Klenk in Sölch/Ringleb*, § 3 Rz. 352, 372 [9/2016]; *Nieskens in Rau/Dürrwächter*, § 3 Rz. 1308, 1360 f. [5/2020]). Wegen der hier vertretenen Maßgeblichkeit des estl. Entnahmebegriffs (s. oben „Maßgeblichkeit des einkommensteuerrechtlichen Begriffs der Entnahme in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG“) 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 Rz. 352 [9/2016]) 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 Rz. 47), zumal 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. oben „Maßgeblichkeit des einkommensteuerrechtlichen Begriffs der Entnahme in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG“), gehört auch die USt auf solche „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahmen“ zur nichtabziehbaren USt iSd. Nr. 2 Halbs. 1 (*Hors*, BB 2017, 2143 [2144]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26a; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 26 [11/2017]; aA *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 34 [5/2010]; wie hier § 12 EStG Anm. 131, zu § 12 Nr. 3 EStG). Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 greift entsprechend der Maßgeblichkeit des estl. Entnahmebegriffs jedoch nur, wenn die Nutzung bzw. Leistung für betriebsfremde Zwecke erfolgt. Damit fällt etwa 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 Nr. 2 Halbs. 1, da entsprechende Umsätze unternehmerisch und damit gerade nicht durch betriebsfremde Zwecke motiviert sind (zu dieser Argumentation s. oben „Entnahme eines Gegenstands“).
- *Berechtigung zum Vorsteuerabzug*: 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; ferner *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 34; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 91) bzw. der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbs. 2 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 *Münch in DPM*, § 10 Rz. 27 [11/2017]).

Praktische Bedeutung: Das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 für USt auf Umsätze, die Entnahmen sind, hat nur geringe praktische Bedeutung (so auch *Horst*, BB 2017, 2143 [2146]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 191 [6/2020]). 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 Rz. 12 [10/2017]; *Horst*, BB 2017, 2143 [2146f.], mit dem Hinweis auf die Zuordnung eines WG vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins zu seinem ideellen Bereich; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 23, 29 [4/2020]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 34a [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 28 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 48; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 50 [5/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 36, jeweils mit dem Hinweis auf Sachspenden als möglichen Anwendungsfall; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 95; wohl auch *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 36 [11/2019]). 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; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 191 [6/2020]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 95).

69 2. Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen

Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung: Nr. 2 Halbs. 1 enthält für KStpfl. 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 körperschaftsteuerrechtlichen Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG:** Unter dem Begriff der vGA sind im gegebenen Zusammenhang vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu verstehen (*Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 51 [5/2020]; zu Einzelheiten von vGA s. § 8 Anm. 100 ff.). Daher muss die USt insbes. von einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassenden Ereignis ausgelöst werden, um unter das Abzugsverbot in Nr. 2 Halbs. 1 zu fallen. Eine betriebliche Veranlassung genügt demgegenüber nicht.
- **Entnahme eines Gegenstands:** Umsatzsteuerlich 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 (*Horst*, BB 2017, 2143 [2147]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26a), im Falle eines zu niedrigen Entgelts aber auch den Tatbestand einer („normalen“) Lieferung iSd. § 3 Abs. 1 UStG (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 49). Die Tatbestände in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 bzw. 3 UStG (unentgeltliche Zuwendungen) führen dagegen nicht zu einer nichtabziehbaren USt iSd. Nr. 2 Halbs. 1, da es wegen der regelmäßig betrieblichen Veranlassung der von diesen Tatbeständen erfassten unentgeltlichen Zuwendungen (Anm. 68; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26) an einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis fehlt, die einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 eigentümlich sind (s. oben „Maßgeblichkeit des körperschaftsteuerrechtlichen Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG“).
- **„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 (Horst, BB 2017, 2143 [2147], zu § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26a; Münch in DPM, § 10 Rz. 29 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 49; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 37; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 91), 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 etwa 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:** 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; ferner Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 34; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 91) bzw. der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbs. 2 UStG).

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 Rz. 49; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 37; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH 2015; § 8 Anm. 219; Münch in DPM, § 10 Rz. 29 [11/2017]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 191 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 36 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 37; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 94). 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; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2004, 105; R 8.6, R 10.1 Abs. 1 KStR 2015; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 12 [10/2017]; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 384; Horst, BB 2017, 2143 [2147]; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 26a; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 36a [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 29 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 49; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 51 [5/2020]; Reiß, DB 1990, 1936 [1940]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 191, 191.1 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 36 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 37; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 94; 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; BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; H 8.6 „Nutzungsüberlassungen“ KStH 2015) bzw., sofern eine solche nicht feststellbar ist, mit den tatsächlichen Selbstkosten zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags (BFH v. 23.6.

1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801; BFH 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 (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 30 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 49).

70 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

Nach Nr. 2 Halbs. 1 sind ferner Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen für Zwecke der KSt (*Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 38 [11/2019]) nichtabziehbar, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG (iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1) gilt. Aus der punktuellen Aufzählung kann man folgern, dass Vorsteuerbeträge, die nach dem UStG nicht abgezogen werden dürfen (dazu sogleich), für Zwecke der KSt nur dann nichtabziehbar sind, wenn dies in Nr. 2 Halbs. 1 ausdrücklich angeordnet ist (*Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Gasthäuser (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 nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7), sowie Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 7 EStG, zu denen neben den genannten auch die hier nicht relevanten Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) gehören, wenn die einbezogenen Aufwendungen 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 *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 50) und der dort genannten, hier mangels Anwendbarkeit (Anm. 27f.) 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 (endgültigen) Aufwand darstellt, ist sie (ungeachtet der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 fortbestehenden Nichtabziehbarkeit der zugrundeliegenden 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; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 198.2., 198.3 [6/2020]; ferner s. § 9b Anm. 25). 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 nichtabziehbar sind, da die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten den Vorsteuerabzug nicht ausschließt (Abschn. 15.6 Abs. 2 Satz 6 UStAE) und deshalb kein Aufwand verbleibt (*Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 29 [4/2020]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 50; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 198 [6/2020]).

Das Abzugsverbot in Nr. 2 muss auch im Falle einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 und Abs. 2 Satz 1 und § 17 Abs. 2 Nr. 5 iVm. Abs. 1 Satz 2 UStG gelten (*Horst*, BB 2017, 2143 [2144f.], mit illustrativen Beispielen; ferner s. Anm. 25).

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

71

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 iSd. Nr. 2 Halbs. 1 entsprechend (Anm. 63).

IV. Nebenleistungen (Nr. 2 Halbs. 2)

1. Begriff

72

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 10.1 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015). Gemeint sind stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 13 [10/2017]; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 3b [1/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 27, noch zu § 3 Abs. 3 AO; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 27; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 39 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 36 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 14; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 52; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 58 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 204 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 40 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 41; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 101). Zu diesen gehören Verzögerungsgelder (Nr. 1; § 146 Abs. 2b AO; *Hruschka*, Stbg 2012, 1 [4]; *Ortmann-Babel*, BB 2016, 2462 [2463]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 46 [5/2020]; *Schraut/Stumpf*, BB 2014, 2910 [2911], Fn. 6), Verspätungszuschläge (Nr. 2; § 152 AO; BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548), Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO (Nr. 3), Zinsen (Nr. 4; zu Einzelheiten s. sogleich), Säumniszuschläge (Nr. 5; § 240 AO; BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477), Zwangsgelder (Nr. 6; § 329 AO), Kosten (Nr. 7; §§ 89, 178, 178a, 337–345 AO; zu Einzelheiten s. sogleich und Anm. 73), Zinsen im Sinne des Zollkodex (Nr. 8) und Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG (Nr. 9). Zu den Zinsen, die nach § 3 Abs. 4 Nr. 4 AO (stl.) Nebenleistungen darstellen, gehören Nachforderungs-/Erstattungszinsen (§ 233a AO; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH 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; BFH 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 10.1 „Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, Aussetzungszinsen“ KStH 2015; zu Erstattungszinsen s. Anm. 45), Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO; R 10.1 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 27; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 12; aA BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477; *Biesgen/Fürus*, SAM 2018, 170 [171]; Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG iVm.

§ 8 Abs. 1 Satz 1, das jedoch nach hier vertretener Ansicht nur für betrieblich veranlasste Steuern gilt, nicht für Personensteuern; dazu Anm. 26), Prozesszinsen (§ 236 AO; ferner H 10.1 „Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, Aussetzungszinsen“ und „Prozesszinsen“ KStH 2015) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697). Die Steuerbarkeit erhaltener Erstattungszinsen (s. Anm. 45) steht der in Nr. 2 Halbs. 2 ausdrücklich angeordneten Nichtabziehbarkeit gezahlter Nachzahlungszinsen nicht entgegen (Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 27). Zur „effektiven“ Belastungswirkung der Nichtabziehbarkeit von Zinsen unter Berücksichtigung der in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Höhe der Zinsen (0,5 %/Monat) s. Dziadkowski, FR 2015, 922 (925); ferner BFH v. 25.4.2018 – IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415. Die zu den (stl.) Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO gehörenden Kosten (Nr. 7) sind durch die Nennung der Vorschriften §§ 89, 178, 178a und 337 bis 345 AO abschließend definiert (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 57; zu einzelnen Kosten s. Anm. 73). 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 Rz. 13 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 28; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 53; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 58 [5/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 62 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 43; zu diesen Steuern s. Anm. 60–71), einschließlich ausländ. Steuern (Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 39 [5/2010]; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 58 [5/2020], auch zur Bedeutung des sog. *ordre public*). Dementsprechend erstreckt es sich nicht auf von KStpfl. zu erbringende (stl.) Nebenleistungen, die auf Steuern entfallen, die abziehbar sind (Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 207 [6/2020]). Dies betrifft insbesondere (stl.) Nebenleistungen auf Steuern, die von anderen geschuldet werden (zB Verspätungszuschläge auf LSt, KapErtrSt, StAbzug nach § 50a EStG, KiSt, pauschale LSt nach §§ 40 ff. EStG; dazu s. BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; Anm. 61; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 13 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 28; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 28; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 40, 41 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 36 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 53; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 176.2, 176.3, 207, 207.1 [6/2020]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 43; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 101; 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). Dies gilt selbst dann, wenn diese (wie etwa die KapErtrSt) von KStpfl. geleisteten Gewinnausschüttungen abgezogen werden (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; Anm. 61; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 40 [5/2010]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 43).

73 2. Wichtige Anwendungsfälle

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 nichtabziehbar 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 nach dem Begriff der Kosten in Nr. 7 (Anm. 72) ausdrücklich genannt ist (FG Berlin-Brandenb. v. 14.2.2019 – 10 K 10235/16, juris, Az. BFH I R 24/19; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 13 [10/2017]; Drüen in Tipke/Kruse, § 3 AO Rz. 93a [1/2017]; Kluth in Lippross/Seibel,

§ 10 Rz. 22 [4/2020]; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408 [412]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 27; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 40 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 44 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 57; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 58 [5/2020], wenn auch krit.; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 206, 206.1 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Rz. 46; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 77 [2/2018]). Die an der Nichtabziehbarkeit geäußerte Kritik (*Ortmann-Babel*, BB 2016, 2462 [2463]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 57; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 58 [5/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 46; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 77 [2/2018]) ist berechtigt. Sie kann wegen des eindeutigen Wortlauts der maßgeblichen Regelungen die Nichtabziehbarkeit jedoch nicht verhindern (*Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 57). Die Nichtabziehbarkeit nach Nr. 2 Halbs. 2 gilt allerdings nur, wenn die verbindliche Auskunft in Nr. 2 Halbs. 1 bezeichnete Steuern betrifft (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 44 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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 Nr. 7 AO genannt ist (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 93a [1/2017]; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 58 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 206 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Nr. 7 AO zu den (stl.) Nebenleistungen, die nach Nr. 2 Halbs. 2 nicht abziehbar 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 Rz. 57; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 86; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 62 [11/2019]).

3. Zinsen für Darlehen von Dritten zur Zahlung von Steuern

74

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

Körperschaftsteuerpflichtige ohne außerbetriebliche Sphäre (insbes. KapGes.) dürfen solche Zinsen als BA abziehen (*Behrens*, FR 2015, 214 [217]; *Eggesiecker/El-lerbeck*, BB 2004, 745 [748]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 (stl.) Nebenleistungen nicht abziehbar 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 StEntlG 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; BFH 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 s. unten „Körperschaftsteuerpflichtige mit außerbetrieblicher Sphäre“) 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; BFH 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 wie in Nr. 3 (Anm. 81) ein Abzugsverbot für „zusammenhängende Aufwendungen“ einführen. Diesbezüglich nennt er in der Gesetzesbegründung ausdrücklich Zinsen für die Finanzierung einer Geldstrafe als Anwendungsfall (BRDrucks. 356/19, 146; ferner Anm. 81).

Körperschaftsteuerpflichtige mit außerbetrieblicher Sphäre: Demgegenüber stellen Zinsen auf Darlehen an Dritte zur Zahlung von nach Nr. 2 nichtabziehbaren 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; BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; BFH v. 15.4.2015 – VIII R 30/13, juris, Verfassungsbeschwerden eingelegt, Az. BVerfG: 2 BvR 1711/15). 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 EStpfl. zuzuordnen ist (BTDrucks. 14/265, 175).

75–79 Einstweilen frei.

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 strafverteilungsbedingter Aufwendungen, AG 2008, 495; *Partsch*, Hundert Jahre Erfahrung mit einem Unternehmensstrafrecht in den USA, in *Kempff/Lüderssen/Volk*, Unternehmensstrafrecht, Berlin 2012, 55; *Silva Sanchez*, Die strafrechtliche Haftung von juristischen Personen nach spanischem Strafrecht, in *Kempff/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 *Kempff/Lüderssen/Volk*, Unternehmensstrafrecht, Berlin 2012, 59; *Danninger/Leidel/Wobst*, Die steuerliche Berücksichtigung der finanziellen Folgen eines Strafverfahrens, KSzW 2013, 378; *Dixon/Gösswein/Hoh-*

mann, Gesetze zur Bekämpfung der Korruption im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland sowie in der Bundesrepublik Deutschland, NZWiSt. 2013, 361; *Drién*, Zum Betriebsausgabenabzug von Geldbußen, DB 2013, 1133; *Kutschaty*, Unternehmensstrafrecht: Deutschland debattiert, der Rest Europas handelt, DRiZ 2013, 16; *Leipold*, Unternehmensstrafrecht – Eine rechtspolitische Notwendigkeit?, ZRP 2013, 34; *Petrović*, Die steuerlichen Folgen eines Ermittlungsverfahrens für das Unternehmen, 2013; *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 Gesetzesentwurf 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; *Grützner*, Unternehmensstrafrecht vs. Ordnungswidrigkeitenrecht, CCZ 2015, 56; *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; *Gebauer*, Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung, ZRP 2016, 101; *Krüger*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – ungeklärte Fragen?, DStR 2016, 895; *Heger*, Societas delinquere non potest? Unternehmen als Adressat staatlicher Strafsanktionen in Deutschland, JöR 65 (2017), 213; *Köhler*, Die Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung – Teil 1/2 – Überblick und Normverständnis für die Rechtspraxis, NStZ 2017, 497; *Köhler/Burkhard*, Die Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung – Teil 2/2 – Überblick und Normverständnis für die Rechtspraxis, NStZ 2017, 665; *Köllner/Mück*, Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung, NZI 2017, 593; *Schorn/Utz*, Reform des Rechts der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung, CB 2017, 255; *Trüg*, Die Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung, NJW 2017, 1913; *Henssler/Hoven/Kubiciel/Weigend*, Kölner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, NZWiSt 2018, 1; *Hoven/Weigend*, Der Kölner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, ZRP 2018, 30; *Jahn/Schmitt-Leonardy/Schoop*, Unternehmensverantwortung für Unternehmenskriminalität – „Frankfurter Thesen“, wistra 2018, 27; *Korte*, Grundzüge der Reform der Vermögensabschöpfung, NZWiSt 2018, 231; *Baur/Holle*, Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes – Eine erste Einordnung, ZRP 2019, 186; *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, Berlin 2019; *Meier*, Strafrechtliche Sanktionen, Berlin, 5. Aufl. 2019; *Ott/Lüneborg*, Das neue Verbandssanktionengesetz – Fragen und Auswirkungen für die Compliance-Praxis, CCZ 2019, 1361; *Saliger/Tsambikakis/Mückenberger/Huber* (Hrsg.), Münchner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, Baden-Baden 2019.

Verwaltungsanweisungen: R 10.2 KStR 2015; H 10.2 KStH 2015.

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. 29). Mit den Begriffen der „Geldstrafen“ und der „Festsetzung in einem Strafverfahren“ verweist Nr. 3 wie § 12 Nr. 4 EStG „inhaltsbezogen“ bzw. „stillschweigend“ auf das Strafrecht über materielles Recht bzw. Verfahrensrecht (Dürschmidt, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen, 2019, 20 [Fn. 76]). Der Strafcharakter ist gegeben, wenn die Sanktion ein Unwerturteil für Handlungen mit kriminellem Gehalt enthält (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 64).

Geldstrafen in der Bundesrepublik Deutschland: Als Geldstrafen dürfen im Bundes- oder Landesrecht nur Rechtsnachteile bezeichnet werden, die für Straftaten angedroht werden (Art. 5 EGStGB; BTDrucks. 10/1189, 5; BTDrucks. 10/1314, 6; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 62 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 59 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 64; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 220 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 79 [11/2019]; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 142). 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 Rz. 15 [10/2017]; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 62 [5/2010]; Ramer in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 76; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 79 [11/2019]). Nach dem geltenden deutschen Strafrecht sind Geldstrafen gegenüber juristischen Personen nicht zulässig (kein „Unternehmensstrafrecht“; s. R 10.2 Satz 2 KStR 2015; BTDrucks. 10/1314, 7; Einf. KStG Anm. 80; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 15 [10/2017]; Bordewin, FR 1984, 405 [412]; Dankmeyer, DB 1984, 2108 [2110]; Drüen, DB 2013, 1133; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 34; Grützner, CCZ 2015, 56; Kluth in Lippross/Seibel, § 10 Rz. 30 [4/2020]; Krüger, DStR 2016, 895 [896]; Märtens in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 62 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 59 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 60; Pflaum, StBp. 2014, 339 [340]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 220 [6/2020]; Saller, DStR 1996, 534 [535]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 79 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 57, 58; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 142). 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 (allg. 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. 29; 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 Rz. 64). Allerdings wurde die Einf. eines „echten Unternehmensstrafrechts“ in der Bundesrepublik Deutschland erwogen (s. Gesetzesantrag des Landes Nordrhein-Westfalen v. 18.9.2013 zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden, Landtag NRW, Information 16/127; dazu Görtz, WiJ 2014, 8; Haack, NWB 2014, 43; Haubner, DB 2014, 1358; Hein, CCZ 2014, 75; Heger, JöR 65 [2017], 213

[236 ff.]; *Heuking/von Coelln*, BB 2014, 3016; *Hoven*, ZIS 2014, 19; *Hoven/Wimmer/Schwarz/Schumann*, NZWiSt. 2014, 161 [202, 241]; *Krems*, ZIS 2015, 6; *Kutschatj/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 2013-2017, 145). Eine Umsetzung entsprechender Pläne erfolgte bislang nicht.

Verbandssanktionen in der Bundesrepublik Deutschland: Gleichwohl gibt es noch immer Bestrebungen für verschärfte Möglichkeiten der „Sanktionierung“ von „Unternehmen“ (s. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode 2017-2021, 16, 126 [„Sanktionsrecht für Unternehmen“ und „Unternehmenssanktionen“]; BReg., Entwurf eines Gesetzes zur Sanktionierung von verbandsbezogenen Straftaten [„Verbandssanktionengesetzes – VerSanG“] in Art. 1 des Entwurfs eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft [zunächst: Gesetz zur Bekämpfung der Unternehmenskriminalität], BRDrucks. 440/20 und BTDrucks. 19/23568; ferner *Henssler/Hoven/Kubiciel/Weigend*, Kölner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, 2017; *Henssler/Hoven/Kubiciel/Weigend*, NZWiSt 2018, 1; *Hoven/Weigend*, ZRP 2018, 30 [31 ff.], jeweils zum „Kölner Entwurf“; *Saliger/Tsambikakis/Mückenberger/Huber*, Münchner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, 2019, zum „Münchner Entwurf“). Dabei wird bewusst der Begriff der „Sanktion“ anstelle des Begriffs der „Strafe“ verwendet (so ausdrücklich zum „Kölner Entwurf“ *Henssler/Hoven/Kubiciel/Weigend*, Kölner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, 2017, 23; *Henssler/Hoven/Kubiciel/Weigend*, NZWiSt 2018, 1 [9]; *Hoven/Weigend*, ZRP 2018, 30 [31]). Es ist nicht klärungsbedürftig, ob „Verbandssanktionen“ (Art. 8 VerSanG [Entwurf]) nach dem vorgeschlagenen „Verbandssanktionengesetz“ (Art. 1 des Entwurfs eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft [zunächst: Gesetz zur Bekämpfung der Unternehmenskriminalität], BRDrucks. 440/20 und BTDrucks. 19/23568) unter das Abzugsverbot in Nr. 3 fallen würden. Für diese würde in einer neuen Nr. 5 ein gesondertes Abzugsverbot eingeführt (s. Art. 14 Abs. 3 des Entwurfs eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft, BRDrucks. 440/20 und BTDrucks. 19/23568; zur Parallelregelung in § 12 Nr. EStG s. Art. 14 Abs. 2 desselben Entwurfs). Dementsprechend wäre es in Bezug auf das Abzugsverbot in Nr. 3 unerheblich, dass Verbandssanktionen eine „eigenständige Sanktionsart“ (s. BRDrucks. 440/20, 52, 60; BTDrucks. 19/23568, 48, 55; ferner *Baur/Holle*, ZRP 2019, 186 [187, 189], krit. zur „dritten Spur“; *Ott/Lüneborg*, CCZ 2019, 1361 [1362]) und keine „Kriminalstrafe“ als Teil eines „Unternehmensstrafrechts“ (BMJV, Fragen und Antworten zum Gesetzentwurf zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft v. 16.6.2020, Frage 4) darstellen sollen.

Sonstige Sanktionen: 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. oben „Geldstrafen in der Bundesrepublik Deutschland“ und Anm. 27). Dasselbe gilt für Vereins-, Vertrags- und sonstige privatrechtl. Strafen (*Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 62 [5/2010]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 25; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 60; *Pfirrmann in Blümich*, § 10 Rz. 72 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 220 [6/2020]; *Ramer in Schnitger/Feh-*

renbacher, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 76; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 79 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 58). In allen Fällen wird die Sanktion zudem nicht wie von Nr. 3 vorausgesetzt in einem Strafverfahren verhängt werden (s. unten „Festsetzung in einem Strafverfahren“).

Schadensersatzleistungen und Inanspruchnahme als Haftungsschuldner: Zu Schadensersatzleistungen von Dritten wegen der Verhängung von Geldstrafen, etc. s. Anm. 46; zur Inanspruchnahme als Haftungsschuldner für (fremde) Steuerschulden, die keine „Geldstrafe“ iSd. Nr. 3 sind, 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 Sanktionen beschränkt ist, die von deutschen Gerichten und Behörden oder von Organen der EU festgesetzt werden (Umkehrschluss; BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85, zu § 12 Nr. 4 EStG; BTDrucks. 10/1314, 6f.; Einf. KStG Anm. 80; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 15 [10/2017]; Bordewin, FR 1984, 405 [412]; Dankmeyer, DB 1984, 2108 [2110]; Haase/Geils, BB 2015, 2583; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 35; Kluth in Lippross/Seibel, § 10 Rz. 30 [4/2020]; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 35; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 63 [5/2010]; Münch in DPM, § 10 Rz. 59 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 61; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 71, 75 [5/2020]; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 220 [6/2020]; Rödder, JbFStR 2017/18, 154 [156]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 79 [11/2019]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 57; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 142). Ein „echtes“ Unternehmensstrafrecht gibt es derzeit wohl 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 BGBl. I Nr. 151/2005; Hilf, ZStW 126 [2014], 73), der Schweiz (Hilf, ZStW 126 [2014], 73), Spanien (s. Silva Sanchez in Kempff/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 Kempff/Lüderssen/Volk, Unternehmensstrafrecht, 2012, 55). Für einen länderübergreifenden Überblick s. Gesetzesantrag des Landes Nordrhein-Westfalen zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden, Landtag NRW, Information 16/127; Kutshaty, DRiZ 2013, 16; Saliger/Tsambikakis/Mückenberger/Huber, Münchner Entwurf eines Verbandssanktionengesetzes, 2019, 33). Bei einer aufgrund eines ausländ. Rechts verhängten Sanktion ist stets zu prüfen, ob es sich dabei tatsächlich um eine „Geldstrafe“ iSd. Nr. 3 handelt (Rödder, JbFStR 2017/18, 154 [156]: „Strafcharakter“) und ob die weiteren Voraussetzungen des Abzugsverbots in Nr. 3 (insbes. die Festsetzung in einem Strafverfahren gegen den KStpfl.) erfüllt sind. Die Einordnung als „Geldstrafe“ erfolgt nach § 155 FGO iVm. § 293 ZPO ausschließlich durch die Tatsacheninstanz. 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 BTDrucks. 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 Rz. 15 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 35; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 35; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 63 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 59 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 60; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 75 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 220.1, 220.2 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 79 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 58; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 142). 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. Dementsprechend fallen Sanktionen, die nur von Verwaltungsbehörden verhängt werden, 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. oben „Sonstige Sanktionen“ und Anm. 27). Dasselbe gilt für Vereins-, Vertrags- und sonstige privatrechtl. Strafen (s. oben „Sonstige Sanktionen“; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 62 [5/2010]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 25; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 60; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 72 [5/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 76; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 79 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 58). In solchen Fällen werden mangels entsprechenden Unwerturteils (s. oben „Geldstrafen im Allgemeinen“) wohl auch schon keine Geldstrafen iSd. Nr. 2 gegeben sein.

Geldstrafe gegen den Körperschaftsteuerpflichtigen: Die Geldstrafe muss gegen den KStpfl. festgesetzt sein (s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Zahlt dieser die Geldstrafe eines anderen (zB eines ArbN), fällt diese – ggf. vorbehaltlich des Merkmals der „zusammenhängenden Aufwendungen“ (s. Anm. 81) – nicht unter das Abzugsverbot in Nr. 3 (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 36; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 63; *Petrović*, Die steuerlichen Folgen eines Ermittlungsverfahrens für das Unternehmen, 2013, 81 f.; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 72 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 234.3 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 86; *Saller*, DStR 1996, 534 [535]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 79 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 62). Die entsprechenden Aufwendungen sind bei Strafen von ArbN als bzw. wie Lohn als BA abziehbar (*Biesgen*, SAM 2014, 158 [161 f.]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 36; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 63). Anders als in Bezug auf die Auswirkungen dieser Einordnung auf die (Lohn-)Besteuerung der Vorstände, Geschäftsführer, Mitarbeiter usw. ist es für das Abzugsverbot in Nr. 3 unerheblich, ob die Aufwendungen im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des KStpfl. getätigt werden (zur Bedeutung für die [Lohn-]Besteuerung *Biesgen*, SAM 2014, 158 [161 ff.]). Bei Anteilseignern kommt eine vGA in Betracht (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 36; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 63; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 234.2 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 86; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 79 [11/2019]). 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 Rz. 63).

81 2. Zusammenhängende Aufwendungen

Hintergrund: Seit der Änderung von Nr. 3 durch Art. 6 Nr. 6 Buchst. a des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17; s. Anm. 4) fallen auch die mit einer Geldstrafe (sowie mit den anderen in Nr. 3 genannten Rechtsnachteilen wie den sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art und bestimmten Leistungen zur Erfüllung von Weisungen und Auflagen) „zusammenhängenden Aufwendungen“ unter das Abzugsverbot. Nach der bis zu dieser Änderung herrschenden und vorzugswürdigen Auffassung war dies anders, insbes. im Hinblick auf Gerichts- und Anwaltskosten (R 10.2 Satz 5 KStR 2015; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 15 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 35; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 30, 32 [4/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 66 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 49, 62 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 26; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 62; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 78 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 234.2 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 80 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 61; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 132; ferner s. § 12 EStG Anm. 142, zur Parallelregelung in § 12 Nr. 4 EStG). Dafür sprach schon die Entstehung der ursprünglichen Regelung, da im Gesetzgebungsverfahren die Erstreckung des Abzugsverbots auf entsprechende Aufwendungen (nämlich: „mit den Sanktionen unmittelbar zusammenhängende Gerichtskosten, Gebühren, Auslagen und Anwaltskosten“) ausdrücklich abgelehnt wurde (BTDrucks. 10/1634, 10; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 62), obwohl die allgemeine Intention des Gesetzgebers bei Schaffung von Nr. 3 darauf gerichtet war, den Sanktionszweck von Geldstrafen und der diesen Strafen vergleichbaren Rechtsnachteile durch stl. Vorschriften nicht zu vereiteln oder zu mildern (s. Anm. 4; BTDrucks. 10/1189, 5, 6). Dieses Erg. wurde 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“ nichtabziehbar sind, zu denen Strafverfahrenskosten gehören (BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684, Rz. 56 ff., zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4 EStG; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 62; *Pfaffmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 78 f. [5/2020], der zutr. auch eine „analoge“ Anwendung ausschließt). Der Ausgang des Verfahrens war für die Abziehbarkeit der entsprechenden Aufwendungen unerheblich (*Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 61; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 80 [11/2019]). Die bezeichneten Aufwendungen blieben 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 waren (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 15 [10/2017]; *Grützner*, BBK 2007, 311 [314]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 66 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 62). Bei KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre dürfte das regelmäßig der Fall gewesen sein (*Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 62). Für Aufwendungen von KStpfl. ohne außerbetriebliche Sphäre war dies im konkreten Einzelfall zu prüfen (*Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 62; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 84).

Aufwendungen: Die nach Nr. 3 nichtabziehbaren mit Geldstrafen etc. „zusammenhängenden Aufwendungen“ müssen BA, also betrieblich veranlasst sein (§ 4

Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 8). Dies kann an sich auch der Fall sein, wenn der KStpfl. Strafverteidigungskosten für Vorstände, Geschäftsführer, Mitarbeiter usw. übernimmt (zur Strafe s. Anm. 80). Jedoch erfordert die Nichtabziehbarkeit solcher Aufwendungen nach Nr. 3 einen „Zusammenhang“ mit den dort genannten Rechtsnachteilen (zu diesem s. sogleich).

Zusammenhang: Der „Zusammenhang“, der für die Spezifizierung der zusätzlich von Nr. 3 erfassten Aufwendungen erforderlich ist, muss nicht besonders eng oder qualifiziert sein (etwa als „unmittelbarer wirtschaftlicher“ wie in § 3c Abs. 1 EStG). Es genügt, wenn diese Aufwendungen durch Geldstrafen oder andere ausdrücklich in Nr. 3 genannte Rechtsnachteile veranlasst sind (ähnlich § 4 Anm. 1854, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG, auch mit Beispielen). Da die Geldstrafen oder anderen Rechtsnachteile „in einem Strafverfahren festgesetzt“ werden müssen, können auch „Verfahrenskosten“ von Nr. 3 erfasst sein, wenn das kostenverursachende „Verfahren“ zur Festsetzung solcher Rechtsnachteile führt (aA § 12 EStG Anm. J 20-5, zu § 12 Nr. 4 EStG). Die Aufwendungen müssen jedoch mit Rechtsnachteilen gerade für den KStpfl. zusammenhängen, um unter das Abzugsverbot in Nr. 3 zu fallen (s. Anm. 80). Dies ist bspw. nicht der Fall bei der Übernahme von Strafverteidigungskosten für Vorstände, Geschäftsführer, Mitarbeiter usw. im Hinblick auf Rechtsnachteile, die bei diesen als Folge ihrer Tätigkeit für den KStpfl. eintreten. Geht es um Rechtsnachteile, die Vorstände, Geschäftsführer, Mitarbeiter usw. nur „privat“ betreffen, fehlt ohnehin jeglicher Zusammenhang zu Rechtsnachteilen des KStpfl. als Voraussetzung des Abzugsverbots in Nr. 3, sodass solche Aufwendungen „Arbeitslohn“ und deshalb als BA abziehbar sein können (allg. zur Abziehbarkeit s. *Biesgen*, SAM 2014, 158 [161 ff.]). Soweit die Übernahme von Strafverteidigungskosten für Vorstände, Geschäftsführer, Mitarbeiter usw. durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst sind (zur Abgrenzung s. *Biesgen*, SAM 2014, 158 [161, 163 f.]), weil diese selbst oder diesen nahe stehende Personen Gesellschafter des KStpfl. sind, gelten die allgemeinen Überlegungen zum Verhältnis der Abzugsverbote in § 10 und einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 20).

Wichtige Anwendungsfälle: Zu den „zusammenhängenden Aufwendungen“ gehören Verfahrenskosten, insbes. Gerichts- und Anwaltskosten (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; *Pfirmsmann in Blümich*, § 10 Rz. 79 [5/2020]; wohl wie hier § 4 Anm. 1715, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG; aA § 12 EStG Anm. J 20-5, zu § 12 Nr. 4 EStG, wonach Aufwendungen nur im Falle eines Zusammenhangs mit den Geldstrafen usw., nicht aber im Falle eines Zusammenhangs mit dem Verfahren unter § 12 Nr. 4 EStG fallen sollen). Die Regelung in R 10.2 Satz 5 KStR 2015 dürfte mit der Gesetzesänderung (s. Anm. 4 und oben „Hintergrund“) überholt sein. Voraussetzung für die Nichtabziehbarkeit ist die Festsetzung entsprechender Rechtsnachteile durch das kostenverursachende „Verfahren“, sodass nach den allgemeinen Regeln ein BA-Abzug möglich ist, wenn das Verfahren ohne eine solche Festsetzung (dh. mit Freispruch oder förmlicher Einstellung) endet (so bereits BTDrucks. 10/1634, 10, zu § 10 Nr. 3 aF) und soweit Verfahrenskosten nicht nach § 467 Abs. 1 StPO der Staatskasse zur Last fallen (zB in Fällen des § 467 Abs. 2 und 3 StPO oder bei einer Vergütungsvereinbarung nach § 3a RVG). Wegen des betrieblichen Charakters dürften insoweit Einschränkungen bei der Abziehbarkeit als agB nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG (s. § 33 EStG Anm. 212) nicht greifen, zumal die maßgeblichen Regelungen bei KStpfl. nicht anwendbar sind (Umkehrschluss aus R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; s. Anm. 25). Auch Zinsen für die Finanzierung einer Geldstrafe oder der anderen genannten Rechtsnachteile fallen nach dem aus-

drücklichen Willen des Gesetzgebers unter das Abzugsverbot (s. BRDrucks. 356/19, 146; ferner *Happe*, BBK 2019, 1166 [1175]; *Hörster*, NWB 2019, 2628 [2644 f.]; *Hörster*, NWB 2020, 450 [452]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34). Für weitere nicht (mehr) abziehbare „zusammenhängende Aufwendungen“ s. § 4 EStG Anm. 1715, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG mit dem Abzugsverbot für Geldbußen und bestimmte weitere Sanktionen, der über § 8 Abs. 1 Satz 1 auch für KStSubjekte gilt (Anm. 29).

II. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter

82 1. Begriff

Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art: Bei den sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art handelt sich um Rechtsfolgen, die sich unmittelbar auf die Vermögenssphäre auswirken und nicht Geldstrafen (Anm. 80) sind. Mit dem Begriff der „sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art“ und der „Festsetzung in einem Strafverfahren“ verweist Nr. 3 wie § 12 Nr. 4 EStG „inhaltsbezogen“ bzw. „stillschweigend“ auf das Strafrecht über materielles Recht bzw. Verfahrensrecht (s. Anm. 80, zu den Verweisungen auf das Strafrecht durch die Begriffe der „Geldstrafen“ und der „Festsetzung in einem Strafverfahren“). Zu den „zusammenhängenden Aufwendungen“ 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). Ob einer sonstigen Rechtsfolge vermögensrechtl. Art Strafcharakter iSd. Nr. 3 zukommt, ist keine Frage der Tatsachenfeststellung, sondern eine rechtl. Würdigung, bei der der BFH nicht an die Auffassung des Strafgerichts gebunden ist (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536, zu § 73a StGB aF und § 12 Nr. 4 EStG; allg. zur Bindung von Gerichten an Gerichtsentscheidungen anderer Gerichte *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen, 2019, 117 ff.).

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). Ein Strafverfahren iSd. Nr. 3 dürfte in Bezug auf sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter auch gegeben sein, wenn eine Entsch. in einem Nachverfahren nach § 423 Abs. 1 Satz 1 StPO als Folge einer Abtrennung des Verfahrens über die Einziehung nach § 422 Satz 1 StPO getroffen oder die Einziehung nachträglich (§ 76 StGB) bzw. selbständig (§ 76a StGB) angeordnet wird, selbst wenn in letzterem Fall vorher von einer Einziehung nach § 421 Abs. 1 StPO abgesehen wurde (zu dieser Konstellation s. LG Bonn v. 17.3.2020 – 62 KLs 1/19, Pressemitteilung v. 17.3.2020).

Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art gegen den Steuerpflichtigen: Die sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art müssen gegen den KStpfl. festgesetzt sein (s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG).

2. Wichtige Anwendungsfälle

Einziehung: Zu den sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter gehören in erster Linie bestimmte Formen der in §§ 73 bis 76b StGB geregelten Einziehung (§ 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Die allgemeinen Regelungen in §§ 73 bis 76b StGB über die Einziehung werden durch besondere Regelungen ergänzt, etwa §§ 7 bis 11 WiStrG oder § 34 GWB.

- *Hintergrund:* Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung v. 13.4.2017 (BGBl. I 2017, 872; Berichtigung v. 3.7.2018; BGBl. I 2018, 1094) am 1.7.2017 hatte das StGB noch begrifflich zwischen der „Einziehung“ von Tatwerkzeugen und Tatprodukten nach §§ 74 ff. StGB aF und dem „Verfall“ als „Abschöpfung deliktisch erlangter Vermögenswerte“ (BRDrucks. 418/16, Satz 1) wie Taterträgen und Wertsatz nach §§ 73 ff. StGB aF (sog. strafrechtl. Vermögensabschöpfung; zum Begriff s. BRDrucks. 418/16, 2, 66) unterschieden (allg. zur Neuregelung *Gebauer*, ZRP 2016, 101; *Heger*, JöR 65 (2017), 213 [226 ff.]; *Köhler*, NStZ 2017, 497; *Köhler/Burkhard*, NStZ 2017, 665; *Köllner/Mück*, NZI 2017, 593; *Korte*, NZWiSt 2018, 231; *Schorn/Utz*, CB 2017, 255; *Trüg*, NJW 2017, 1913). Neben zahlreichen weitreichenden inhaltlichen Änderungen wurde der Begriff „Verfall“ aus „rein sprachlichen“ Gründen durch „Einziehung“ (von Taterträgen) ersetzt, um das deutsche Recht an die im Recht der Europäischen Union gebräuchliche Begrifflichkeit (*confiscation*) anzulehnen (BRDrucks. 418/16, 2).
- *Überwiegender Strafcharakter:* Unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbots in Nr. 3 auf die einzelnen Formen der „Einziehung“ ist nach der gesetzlichen Regelung der überwiegende Strafcharakter (s. Anm. 82). Dieser ist nicht unproblematisch, weil der Gesetzgeber der strafrechtl. Vermögensabschöpfung „keinen Strafcharakter“ zumisst (BTDrucks. 18/11640, 84; ferner s. § 12 EStG Anm. 153). Diese Einschätzung betrifft allerdings nur die Regelungen über die Einziehung von Taterträgen und ihre Sonderformen (§§ 73 ff. StGB nF; früher „Verfall“), zumal sie im Zusammenhang mit dem wegen des strafrechtl. Rückwirkungsverbots aus Art. 103 Abs. 2 GG besonders sensibel zu handhabenden zeitlichen Geltungsbereich der Neuregelungen der strafrechtl. Vermögensabschöpfung steht und dieser in Art. 316h Satz 1 EStGB ausdrücklich nur für die insoweit relevanten Vorschriften abweichend von § 2 Abs. 5 StGB geregelt ist. Die Abweichung und damit die Einschätzung gilt in der Folge nicht für die Regelungen über die Einziehung von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten und ihre Sonderformen (§§ 74 ff. StGB). Dasselbe gilt für die Aussage, wonach die strafrechtl. Vermögensabschöpfung „nicht mit einem Strafübel verbunden“ sein und „quasi-konditionellen (bereicherungsrechtlichen) Charakter“ haben soll (BRDrucks. 418/16, 48). Jedenfalls ist für die Anwendung des stl. Abzugsverbots in Nr. 3 der „überwiegende Strafcharakter“ für jede Form der Einziehung und sonstigen Rechtsfolge vermögensrechtl. Art gesondert zu prüfen (*Schienke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 81 [11/2019]; zu den inhaltlichen Anforderungen und zur Bindung an strafgerichtliche Einschätzungen s. Anm. 82).
- *Einziehung von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten und ihre Sonderformen (§§ 74 ff. StGB):* Die Einziehung von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten nach § 74 Abs. 1 StGB nF (§ 74 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB aF) und des Wertes von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten nach § 74c Abs. 1 StGB nF/aF, die nach § 74e Satz 1 StGB nF (§ 75 Satz 1 StGB aF) auch gegen juristische Personen verhängt werden kann, kann zu den sonstigen Rechtsfolgen ver-

mögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter gehören (R 10.2 Sätze 3 und 4 KStR 2015; BTDrucks. 10/1314, 7; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 15 [10/2017]; *Bordewin*, FR 1984, 405 [412]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 34; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 77 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 227 [6/2020]; *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 30 [4/2020]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 64 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 60 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 66; *Pflaum*, StBp. 2014, 339 [345 f.]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 81 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 59; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 143; ferner s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Die Einziehung von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten nach § 74 Abs. 1 StGB nF weist nach wohl einhelliger Auffassung den erforderlichen Strafcharakter auf (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 15 [10/2017]; *Heger*, JöR 65 [2017], 213 [228]; *Joecks* in *MüKo StGB*, Band 2, 3. Aufl. 2016, § 74 StGB Rz. 3; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 64 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 60 [11/2017]; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 77 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 227 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 81 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 143; Einf. KStG Anm. 80; wohl auch *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; ferner s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Dasselbe gilt für die Einziehung des Wertes von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten nach § 74c Abs. 1 StGB nF (*Joecks* in *MüKo StGB*, Band 2, 3. Aufl. 2016, § 74c StGB Rz. 2; ferner s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Auch die Einziehung von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten bei anderen nach § 74a StGB nF dürfte „überwiegenden Strafcharakter“ haben (*Eser/Schuster* in *Schönke/Schröder*, 30. Aufl. 2019, § 74a StGB Rz. 1 f.). Demgegenüber steht bei der Sicherungseinziehung nach § 74b Abs. 1 StGB nF (§ 74 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 StGB aF) der Sicherungszweck im Vordergrund (*Joecks* in *MüKo StGB*, Band 2, 3. Aufl. 2016, § 74 StGB Rz. 3). Sie fällt deshalb mangels Strafcharakter nicht unter Nr. 3 (*Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 34; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 60 [11/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 64 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 66; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 77 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 227 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 81 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 59; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 143; wohl auch *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; ferner s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Dasselbe gilt für die Einziehung von Schriften und Unbrauchbarmachung nach § 74d Abs. 1 StGB nF/aF (s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG). Die Einziehung nach § 7 WiStrG dürfte mangels Anwendbarkeit auf andere als natürliche Personen nicht unter das Abzugsverbot in Nr. 3 fallen. Hinsichtlich der Einziehung nach § 22 OWiG dürfte die Anwendbarkeit des Abzugsverbots in Nr. 3 bereits daran scheitern, dass es sich auf von diesem nicht erfasste Ordnungswidrigkeiten bezieht (so wohl auch *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 65), auch wenn sie nach § 29 OWiG auf andere als natürliche Personen anwendbar wäre.

- **Einziehung von Taterträgen und ihre Sonderformen (§§ 73 ff. StGB; früher: „Verfall“):** Die Einziehung von Taterträgen nach § 73 StGB nF (§ 73 StGB aF) und des Wertes von Taterträgen nach § 73c StGB nF (§ 73a StGB aF), die nach § 73b StGB nF (§ 73 Abs. 3 StGB aF) auch gegenüber einem Dritten (s. § 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG) unter Einschluss anderer als einer natürlichen Person (*Eser/Schuster* in *Schönke/Schröder*, 30. Aufl. 2019, § 73b StGB

Rz. 2: „jede natürliche oder auch juristische Person“; *Heger* in *Lackner/Kühl*, 29. Aufl. 2018, § 73b StGB Rz. 1a: „neben tatunbeteiligten Menschen auch juristische Personen“; *Meier*, *Strafrechtliche Sanktionen*, 5. Aufl. 2019, 453: „jede natürliche oder juristische Person“) wie KStpfl. verhängt werden kann, dient im Regelfall dem Ausgleich rechtswidrig erlangter Vermögensvorteile und hat trotz des „Bruttoprinzips“ (Gesamtheit des Erlangten ohne Abzug von Aufwendungen maßgeblich; dazu s. BTDrucks. 11/1134, 12) jedenfalls keinen „überwiegenden“ Strafcharakter (§ 12 EStG Anm. 153, zu § 12 Nr. 4 EStG; 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, jeweils zu § 73d StGB aF; BGH v. 21.8.2002 – 1 StR 115/02, BGHSt 47, 369, § 73 Abs. 3 StGB aF; BGH v. 16.5.2006 – 1 StR 46/06, BGHSt 51, 65, zu § 73c StGB aF; BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684, zu § 12 Nr. 4 EStG und § 73 Abs. 1 StGB aF; noch offenlassend BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536, zu § 73a StGB aF und § 12 Nr. 4 EStG; wie hier *Danninger/Leidel/Wobst*, KSzW 2013, 378 [384 f.], mwN auch zur aA; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 34; *Joecks* in *MüKo StGB*, Band 2, 3. Aufl. 2016, § 73 StGB Rz. 4, 14; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; *Mai* in *Frottscher/Drüen*, § 10 Rz. 62 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 60 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 66; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 77 [5/2020]; *Pflaum*, StBp. 2014, 339 [345 f.]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 227 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 59). Eine Einziehung von Taterträgen 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 (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 34; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 66). Dies gilt zumal im Falle einer Einziehung von Taterträgen bei anderen nach § 73b StGB, denn diese ist mangels einer Vereitelungsabsicht als Voraussetzung „keine Geldstrafe“ (*Heuchemer* in *von Heintzel-Heinegg*, BeckOK StGB, § 73b StGB Rz. 3 [5/2020]). Aufwendungen aufgrund von Maßnahmen nach § 8 WiStrG (Abführung des Mehrerlöses) oder § 9 WiStrG (Rückerstattung des Mehrerlöses) fallen nicht unter das Abzugsverbot in Nr. 3, da sie nicht auf andere als natürliche Personen angewendet werden können (im Erg. ebenso *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 65). Die Einziehung (früher: „Verfall“) nach § 29a Abs. 1 OWiG, die nach § 29a Abs. 2 OWiG auch gegen andere als den Täter (zB juristische Personen, für die der Täter handelt), jedoch nach § 29a Abs. 1, § 30 Abs. 5 OWiG nicht gleichzeitig mit einer Geldbuße angeordnet werden kann, ist nicht vom Abzugsverbot in Nr. 3 erfasst, da sie sich lediglich auf Ordnungswidrigkeiten bezieht.

Sicherheitsleistung („Kautions“): Eine Sicherheitsleistung („Kautions“) iSd. § 116 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 und § 116a StPO zur Aussetzung des Vollzugs eines Haftbefehls wegen Fluchtgefahr ist ungeachtet ihrer wohl fehlenden Relevanz bei KStpfl. mangels Strafcharakters keine sonstige Rechtsfolge vermögensrechtl. Art iSd. Nr. 3, sodass sie im Falle der Nichtrückerstattung nicht unter das Abzugsverbot aus Nr. 3 fällt (allg. FG Nürnberg v. 13.5.1986 – VI 239/84, EFG 1986, 493, rkr.; § 12 EStG Anm. 153, jeweils zu § 12 Nr. 4 EStG).

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*; ähnlich

Schienze-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 79 [11/2019]). Zur Feststellung ausländ. Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art für Zwecke der Nr. 3 s. Anm. 80 „Geldstrafen in anderem Staat“.

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

Zu den unter das Abzugsverbot in Nr. 3 fallenden Leistungen zur Erfüllung von Weisungen und Auflagen, die nicht lediglich der Schadenswiedergutmachung dienen dürfen, gehören etwa Auflagen bei Strafaussetzung zur Bewährung oder bei Verwarnung mit Strafvorbehalt (§ 56b Abs. 2 Nr. 2, 3 StGB, § 59a Abs. 2 StGB) und Auflagen und Weisungen bei Einstellung des Verfahrens (§ 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StPO, § 153a Abs. 1 Nr. 3 StPO) (s. § 12 EStG Anm. 154, zu § 12 Nr. 4 EStG; BTDrucks. 10/1189, 5; ferner *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 234 [6/2020]). Sie wären vom Täter persönlich voll zu tragen (BTDrucks. 10/1314, 6; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 67). Sie haben für andere als natürliche Personen jedoch nur eine geringe Bedeutung. Nach deutschem Recht sind solche Maßnahmen für andere als natürliche Personen derzeit nicht möglich (R 10.2 Satz 2 KStR 2015; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 34; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 61 [11/2017]; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 76 [5/2020]). Entsprechende ausländ. Maßnahmen sind zwar denkbar (*Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 76 [5/2020]). Sie dürfen jedoch den Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (*ordre public*) nicht widersprechen (*Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 82 [11/2019]). Zu „zusammenhängenden Aufwendungen“ s. Anm. 81.

85–89 Einstweilen frei.

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; *Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1977, 97; *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; *Hey*, Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109; *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, KSzW 2013, 343; *Endert/Sepetauz*, Buchung der Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern, BBK 2013, 763; *Jannott/Frodermann* (Hrsg.), Handbuch der Europäischen Aktiengesellschaft, Heidelberg, 2. Aufl. 2014, § 14; *Kaya/Maier*, Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte, NWB 2014, 3620; *Schön*, Zur steuerlichen Behandlung von Verwaltungsgebühren in der monistisch verfassten SE, in *Blumenberg/Crezelius/Goschl/Schüppen* (Hrsg.), FS Wilhelm Haarmann, Düsseldorf 2015, 875; *Haarmann*, Die Verfassungswidrigkeit der hälftigen Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen, in *Lüdicke/Schnitger/Spengel* (Hrsg.), Besteuerung internationaler Unternehmen, FS Dieter Endres, München 2016, 149; *Haarmann*, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Bankenabgabe und von Aufsichtsratsantienten, JbFStR 2016/17, 300; *Happe*, Die wichtigsten Änderungen des „JStG 2019“ für Unternehmen – Bundesrat billigt Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BBK 2019, 1166; *Hörster*, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität – Teil 3: Änderungen des Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetzes, NWB 2019, 2628; *Binger*, Umsatzsteuerfreiheit von Festvergütungen für Aufsichtsratsmitglieder, KH 2020, 360; *Hörster*, Überblick zur Steuergesetzgebung im Jahr 2019 – Teil 2: Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes und der Abgabenordnung, NWB 2020, 450.

Verwaltungsanweisungen: R 10.3 KStR 2015; H 10.3 KStH 2015; BMF v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2015, 745; BMF v. 28.6.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:016, BStBl. I 2016, 641, ausgelaufen; BMF v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2016, 1425, ausgelaufen; BMF v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003:003, BStBl. I 2020, 498; 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/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

1. Begriff

90

Vergütungen jeder Art als Entgelt für Tätigkeit: Vergütungen jeder Art iSd. Nr. 4 sind wegen des weiten Wortlauts („jeder“; dazu *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 252 [6/2020]) 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 10.3 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015; *Mai in Frotzcher/Drüen*, § 10 Rz. 81 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 85, 86; *Pfirrman in Blümich*, § 10 Rz. 92 [5/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 88 [11/2019];

Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 73). 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 (s. Anm. 41; 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, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 35; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 87; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 (Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 92 [5/2020]). 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 Rz. 48; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 48; allg. s. Anm. 8). 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: Die Vergütungen müssen als Gegenleistung für die Überwachungstätigkeit gewährt werden, damit sie unter Nr. 4 fallen können (R 10.3 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015: „Vergütung für die Überwachung“; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 251 [6/2020]; Ramer in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 251; ferner BTDrucks. 5310, 8: „Aufsichtsratsvergütung“). Aufwendungen, die im überwiegenden betrieblichen Interesse des KStpfl. liegen, führen nach richtiger Auffassung dagegen nicht zu Vergütungen iSd. Nr. 4 (Boochs in Lademann, § 10 Rz. 19 [10/2017]; Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 AR 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).

91 2. Wichtige Anwendungsfälle

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, Rz. 2.1; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 87; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 92 [5/2020]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 73).

Anteile etc.: Aktien, Geschäftsanteile, Gewinnbeteiligungen, Optionsrechte, Tan-
tiemen uÄ sind Vergütungen (Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 35; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 92 [5/2020]).

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; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 48; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 48; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 79 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 36; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 89; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 93 [5/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 10.3 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015; OFD Magdeburg v. 3.8. 2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 48; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 79 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 36; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 86; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 92 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 252.1 [6/2020]; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 89 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 73, 74; aA *Peetz*, GmbHR 2009, 977 [980]). Dies gilt jedenfalls, soweit die erstatteten Aufwendungen dem tatsächlichen Aufwand der betreffenden Personen entsprechen (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; R 10.3 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 79 [11/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 36; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 86; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 253, 253.1 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 74; aA *Peetz*, GmbHR 2009, 977 [980]), diese neben der übrigen Vergütung erstattet und grds. einzeln nachgewiesen werden (*Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 48; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 48; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 86; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 101; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 89 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 74; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 187). Diese Grundsätze gelten auch für beschränkt stpfl. Überwachungspersonen (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 50; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 98 [11/2019]; 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, Rz. 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 Rz. 74). Allerdings erkennt die FinVerw. (vermutlich aus Vereinfachungsgründen) die allgemeinen reisekostenrechtl. Pauschsätze ohne Nachweis an (*Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 79 [11/2017]). Ansonsten sind pauschale Aufwandsentschädigungen Vergütungen iSd. Nr. 4 (*Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 48; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 48).

Beiträge zur Haftpflichtversicherung (D&O-Versicherung): Beiträge zu Directors & Officers (D&O)-Versicherungen sind grds. keine Vergütung 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 *Kästner*, DStR 2001, 422 [423]; *Paetsch* in *Rödter/Herling-*

haus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 87; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 92 [5/2020]; *Ramer in Schnitzer/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 100). Sie dürften regelmäßig im überwiegenden betrieblichen Interesse (Anm. 90) des KStpfl. erbracht werden (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 Rz. 19 [10/2017]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 50; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 84 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 78, 81 [11/2017]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 35; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 86, 92; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 88, 98 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 77; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 186; ferner s. Anm. 36, 61, 90).

Fortbildung: Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen führen wegen des überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des KStpfl. (Anm. 90) nicht zu Vergütungen, wenn die Fortbildung der Qualifizierung des jeweiligen ARMitglieds für die ARTätigkeit dient (BayLfSt. v. 11.1.2011, KSt-Kartei BY § 10 Nr. 4 KStG Karte 1.2, zur Fortbildung von Aufsichtsräten von Genossenschaften; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 86; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 252.3 [6/2020]).

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, Rz. 2.1; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 87; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 88 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 73).

Pkw.-Nutzung ist Vergütung iSd. Nr. 4, es sei denn, der Pkw. wird nur auf Abruf für Fahrten im Zusammenhang mit der ARTätigkeit 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 Rz. 73).

Spesen: Reisegelder, Sitzungsgelder, Tagegelder uÄ sind grds. Vergütungen (R 10.3 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 86; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 92 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 252 [6/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 73), es sei denn, es liegt eine Aufwandsentschädigung vor (s. oben „Aufwandsentschädigung“).

Umsatzsteuer: Überwachungspersonen (wie insbes. ARMitglieder) sind nach neuerer Rspr. des BFH nicht selbständig tätig und damit kein Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wenn sie aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko tragen (BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19, V R 62/17, BFH/NV 2020, 480, unter Bezugnahme auf EuGH v. 13.6.2019 – C-420/18 – IO, ECLI: EU:C:2019:490; ferner *Binger*, KH 2020, 360 [360 f.]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 261 [6/2020]). In diesen Fällen fällt keine USt an, sodass sich die

Frage ihrer Abziehbarkeit beim KStpfl. von vornherein nicht stellt. Nach davor maßgeblicher Rspr. waren Überwachungspersonen 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; BFH v. 2.10.1986 – V R 68/78, BStBl. II 1987, 42; BFH 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/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, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 19 [10/2017]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 82 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 93; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 96 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 78; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 189; ferner s. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG). Nunmehr können Überwachungspersonen noch Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG sein, wenn sie ein Vergütungsrisiko tragen. Im Falle einer (nach wie vor möglichen) unternehmerischen Tätigkeit einer Überwachungsperson unterliegen die Vergütungen 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, Rz. 3; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; OFD Frankfurt/Main v. 4.4.2014 – S 7100 A - 287 - St 110, ofix HE UStG/1/6, DStR 2014, 428, Rz. 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 nicht abziehbar (R 10.3 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 261, 261.1 [6/2020]). Ist der KStpfl. nicht oder nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt, gehört auch die Hälfte der USt zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 (R 10.3 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 261 [6/2020]). In den übrigen Fällen ist die Hälfte des Gesamtbetrags der AR-Vergütungen (einschließlich USt) Vergütung iSd. Nr. 4 (R 10.3 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015; OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1).

Vergnügungs-/Lust-/Incentivereisen: Auch Aufwendungen des KStpfl. für Vergnügungs-/Lust-/Incentivereisen gehören zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 (*Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 19 [10/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 35). Bei Reisen im überwiegenden eigenbetrieblichen 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 Rz. 19 [10/2017]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Über-

wachungstätigkeit haben (Anm. 92; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 83 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 88; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 75).

Waren/Dienstleistungen: Auch die Zuwendung von Waren (*Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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, 105).

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*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Empfänger 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, Rz. 2.1; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 17 [10/2017]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 42; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 42; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 70 [11/2017]; *Pfirrman in Blümich*, § 10 Rz. 88 [5/2020]). Auf die satzungsmäßigen Aufgaben der betreffenden Person kommt es nicht an, wenn die Tätigkeit tatsächlich geschäftsführungsüberwachend ist (*Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 42; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 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 Rz. 42; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 42). Vergütungen an ein ehemaliges Mitglied eines Überwachungsgremiums (zB des AR), 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, Rz. 2.1; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 42, 45; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 42, 45; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 76 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 88; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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/Drüen*, § 10 Rz. 83 [5/2010]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 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 10.3 „Sachverständige“ KStH 2015; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 45; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 77; *Peetz*, GmbHR 2009, 977 [979]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 93 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.6, 252.2 [6/2020]). Zu weiteren Personen, die nicht die Geschäftsführung überwachen, s. Anm. 102.

III. Beauftragte Personen

1. Mitglieder des Aufsichtsrats und Verwaltungsrats

93

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 und Verwaltungsrat („Regelbeispiele“; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [882]). Zu den „anderen Personen“ s. Anm. 94.

Aufsichtsrat: Nach dem Gesetz müssen Gesellschaften mit folgender Rechtsform zwingend einen AR haben: AG und KGaA (§§ 95 ff., § 287 AktG), Genossenschaft (§ 9 Abs. 1 Satz 1, §§ 36 ff. GenG), VVaG (§§ 184, 189 VAG) sowie GmbH mit mehr als 500 bzw. 2000 ArbN bzw. im Falle bestimmter Branchenzugehörigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG bzw. § 1 Abs. 1, § 6 Abs. 1 MitbestG oder § 1 Abs. 2, § 3 Abs. 1 MontanMitbestG). Bei einer GmbH mit bis zu 500 ArbN kann fakultativ ein AR iSd. Nr. 4 eingerichtet werden (§ 52 Abs. 1 GmbHG; BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; BFH 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 AR 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). Im zivilrechtl. Kapitalgesellschaftsrecht hat der Verwaltungsrat dagegen keine Bedeutung (mehr) (*Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [884]). Zum Verwaltungsorgan einer SE bzw. SCE s. Anm. 94.

Grubenvorstand: Durch Art. 6 Nr. 6 Buchst. b des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17; s. Anm. 5) wurde das Wort „Grubenvorstand“ gestrichen. Der Grubenvorstand war ein zur Vertretung berechtigtes Organ der nach Landesrecht gegründeten bergrechtl. Gewerkschaften (*Kullmann*, 2012, § 163 BbergG Rz. 1). Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 BbergG wurden alle bergrechtl. Gewerkschaften kraft Gesetzes zum 1.1.1986 bzw. unter bestimmten Umständen nach § 163 Abs. 4 BbergG zum 1.1.1994 aufgelöst, wenn sie nicht vorher umgewandelt oder anderweitig aufgelöst worden waren. Nr. 4 war im Zeitpunkt der Änderung gegenstandslos (BRDrucks. 356/19, 146) und hatte insoweit keine Bedeutung mehr (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 41; *Schön*, FS Haarmann, 2015, 875 [883]).

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; BFH 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, Rz. 2.1; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 70 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 76; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 85 [5/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 70; 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/Drüen*, § 10 Rz. 70 [5/2010]). Auf die Bezeichnung dieser Personen kommt es nicht an (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 17 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 74 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 71, 78; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 89 [5/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 172). Wesentlich ist die von ihnen ausgeübte Tätigkeit (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; BFH 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; Münch in DPM, § 10 Rz. 68 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 78; wohl auch RFH v. 3.5.1933, RStBl. 1933, 957; offenbar aA Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 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 (Pfirrman in Blümich, § 10 Rz. 85 [5/2020]; 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; Pfirrman in Blümich, § 10 Rz. 89 [5/2020]; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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 Rz. 77; Schön, FS Haarmann, 2015, 875 [880 f.]). Im Fall einer monistischen SE existiert neben der Hauptversammlung (Art. 38 Buchst. a SE-VO) nur ein 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 (Büsching in Jannott/Frodermann, Handbuch der Europäischen Aktiengesellschaft, 2. Aufl. 2014, § 14, Rz. 203; Funke, NWB, F. 4, 5407 [5410]; Wenz/Daisenberger in Zöllner/Noack, Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Band 8/2, 3. Aufl. 2010, Schlussanhang III: Steuerrecht in der SE, Rz. 203; aA Haarmann, JbFStR 2016/17, 300 [317]; Schön in Lutter/Hommelhoff, SE Kommentar, SE im Steuerrecht, 2008, Rz. 78; Schön, FS Haarmann, 2015, 875 [880 ff.], wonach sämtliche Mitglieder des Verwaltungsorgans nicht unter Nr. 4 fallen). Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für eine SCE.

Körperschaftsteuerpflichtige iSd. (deutschen) KStG mit ausländischer Rechtsform: Das hälftige Abzugsverbot in Nr. 4 gilt wie alle Abzugsverbote in § 10 (s. Anm. 15) grds. auch für KStpfl. iSd. (deutschen) KStG mit ausländischer Rechtsform (allg. zu solchen KStpfl. s. § 1 Anm. 26 ff.). Dementsprechend sind von Nr. 4 auch Vergütungen erfasst, die von solchen Rechtsträgern an „mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt“ werden. Für die Einordnung solcher Vergütungen gelten dieselben Grundsätze wie für KStpfl. iSd. (deutschen) KStG mit inländischer Rechtsform. Im Falle eines – bei ausländischen Rechtsformen häufiger anzutreffenden – monistischen Systems gelten die Ausführungen zu einer SE mit monistischem System (s. oben „Aufsichts- bzw. Verwaltungsorgan einer SE bzw. SCE“) entsprechend. Auch Vergütungen an Mitglieder eines speziellen Aufsichtsorgans wie eines Aufsichtsrats oder eines Verwaltungsrats fallen im Falle eines dualistischen Systems bei KStpfl. iSd. (deutschen) KStG mit ausländischer Rechtsform unter Nr. 4, wenn die entsprechenden Begriffe in

Nr. 4 nicht ausschließlich iSd. des inländischen außersteuerrechtl. Rechts verstanden werden (als „inhaltsbezogene“ bzw. „stillschweigende“ Verweisung über materielles Recht; allg. zu solchen Verweisungen s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen, 2019, 25 ff.), sondern weiter iSv. beispielhaft genannten spezifischen Ausformungen von Aufsichtsorganen.

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 AR oder Verwaltungsrats (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 242 [6/2020]). 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; BFH 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, Rz. 1; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 72, 76; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 89 [5/2020]; *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 94 [11/2019]) oder eine vertragliche (zB Auftrag; dazu BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 72, 76) Grundlage haben. Eine gesellschaftsrechtl. Stellung als Organ ist deshalb nicht erforderlich (Anm. 94; aA *Peetz*, GmbH 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 (ähnlich *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 94 [11/2019]). Soweit die betreffende Person nicht einem Gremium angehört (Anm. 94), ist das der Tätigkeit zugrundeliegende Rechtsverhältnis maßgeblich (ähnlich *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 94 [11/2019]). Soweit nicht aus den Besonderheiten des maßgeblichen Rechtsverhältnisses etwas Anderes folgt, setzt die Beauftragung keine bestimmte Form voraus, sodass 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 Rz. 42; *Mai in Frottscher/Driën*, § 10 Rz. 70 [5/2010]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 72; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 89 [5/2020]; *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 94 [11/2019]: „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; BFH 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, sodass bei Gesellschaften ein Gesellschafterbeschluss (offenlassend BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 72) bzw. bei KStpfl. in anderer Rechtsform eine Entsch. des jeweils höchsten Gremiums (zB die Vertretungskörperschaft des Gewährträgers bei Sparkassen; s. *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 72) erforderlich ist. 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 Rz. 72, 84) genügt ebenso wenig wie eine Beauftragung durch den Staat (bzw. seine Behörden), wie insbes. bei staatlichen oder kommunalen Rechnungsprüfern, 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 (*Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 86 [5/2020]). 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; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 86 [5/2020]).

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 Rz. 16 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 71 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 64 [11/2017]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 31; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 80; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 86 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 69, 80; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 161). Sind die Mitglieder des Beirats Kommanditisten der KG, sind Vergütungen Vorweggewinne iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und bereits deshalb nichtabziehbar (*Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 16 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 71 [5/2010]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 31; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 80; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 86 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 69).

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, Rz. 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 Rz. 16 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 71 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 64, 80 [11/2017]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 31; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 80; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 81 [5/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 86 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 69; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 161). 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/Drüen*, § 10 Rz. 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 Rz. 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*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 31; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 86 [11/2019]). Im Fall von zwei Beiräten auf Ebene der KG und der Komplementär-GmbH ist Personenidentität unschädlich (*Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 5 [3/2015]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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; BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352; BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; R 10.3 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 18 [10/2017]; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 44; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 77 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 71 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 73; *Pfarrmann in Blümich*, § 10 Rz. 86 [5/2020]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 243 [6/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 72; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176; 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, Rz. 2.1; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 42; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 42; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 78 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neu-*

mann, 2015, § 10 Rz. 89). Die Überwachung 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*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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; BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540; BFH 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, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 17 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 75 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 70 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 84; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 70; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 172). 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). 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/Drüen*, § 10 Rz. 75 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 84). Die Überwachung bezieht sich nicht nur auf die Gesetzmäßigkeit der Geschäftsführung, sondern auch auf ihre Zweckmäßig- und Vorteilhaftigkeit (BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 73; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 243 [6/2020]), 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; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 74). Im Hinblick auf künftige Vorgänge ist es unerheblich, 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; BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; BFH v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; BFH 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, Rz. 2.1; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 43f.; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 43f.; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 72, 73 [5/2010]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32; *Pfirrman* in *Blümich*, § 10 Rz. 87 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.3 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 70; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176). Die Schwerpunktfeststellung ist Tatsachenfrage (BFH v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 78; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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 Rz. 17 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 73 [5/2010]; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 33; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 77; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 71; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 171). 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, rkr.; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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; BFH 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, Rz. 2.1; *Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 45; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 73 [5/2010]; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244 [6/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 17 [10/2017]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 72 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 74; *Pfaffmann in Blümich*, § 10 Rz. 86 [5/2020]). 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 Rz. 17 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 73 [5/2010]; *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 93 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 71). Eine solche Bindungswirkung ist insbes. dann gegeben, wenn Entsch. 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; BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623; BFH v. 16.12.1999 – I B 117/97, BFH/NV 2000, 895; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 73 [5/2010]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 73, 79; *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 93 [11/2019]; *Valta in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176), 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, rkr.; *Boochs in Lademann*, § 10 Rz. 17 [10/2017]; *Mai in Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 73 [5/2010]; *Schlenke-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 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; Münch in DPM, § 10 Rz. 72 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 74; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244 [6/2020]; Schienke-Ohletz in Bott/Walter, § 10 Rz. 92 [11/2019]; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176). 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 Rz. 98; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 102, insbes. „Ausschüsse, Beiräte, Verwaltungsräte uÄ“). Jedenfalls reichen bloße Informationsrechte nicht für die Annahme einer Überwachungstätigkeit (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 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; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 45; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; Münch in DPM, § 10 Rz. 70 [11/2017]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 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; BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 43 f.; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 73; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 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, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 33). Die Erteilung einer vorbehaltenen Zustimmung (Anm. 99) stellt keine Geschäftsführung dar (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 79; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176), ebenso wenig unverbindliche Vorschlagsrechte (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 79).

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 (Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; Pfirrmann in Blümich, § 10 Rz. 88 [5/2020]; aA Boochs in Lademann, § 10 Rz. 18 [10/2017]; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 44; Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Rz. 77; *Schmidt/Almeling* in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 317 HGB Rz. 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 Rz. 17 [10/2017]; *Mai in Frotzcher/Drüen*, § 10 Rz. 73, 74 [5/2010]; *Münch in DPM*, § 10 Rz. 69 [11/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 78, 79; *Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.3 [6/2020]; *Schienze-Ohletz in Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 71). 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 AR 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*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 78; ferner s. Anm. 94). Dies kann auch der Fall sein, wenn dabei die Gesellschafter beraten werden (*Pohl in Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.3 [6/2020]). 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 Rz. 17 [10/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 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 Rz. 43; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 43; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32). Ist eine Person umgekehrt Mitglied in einem Aufsichtsgremium einer Muttergesellschaft und zugleich Mitglied in Gremien bei Tochtergesellschaften ohne Überwachungsaufgaben, sind die für die letztere Mitgliedschaft geleisteten Vergütungen abziehbar (*Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 Geschäftsfüh-

rungsaufgaben 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; BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; BFH v. 12.12.1984 – I R 51/80, BStBl. II 1985, 340; Heger in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 44; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 10 Rz. 81; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.4 [6/2020]).

Oberste Vertretung eines VVaG: Die Mitglieder der obersten Vertretung eines VVaG, die nach § 191 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 AR keine Weisungen erteilen können (Weigel in Prölss, 12. Aufl. 2005, § 29 VAG Rz. 5). Zu den Mitgliedern des AR 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 des Aufsichtsgremiums 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 10.3 „Sachverständige“ KStH 2015; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.6, 252.2 [6/2020]). 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; BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; offenbar auch Münch in DPM, § 10 Rz. 69 [11/2017]; 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 Rz. 17 [10/2017]; ferner s. Anm. 25). 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 Rz. 85; aA Boochs in Lademann, § 10 Rz. 17 [10/2017]; Münch in DPM, § 10 Rz. 69 [11/2017]). 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, Rz. 2.1; Boochs in Lademann, § 10 Rz. 18 [10/2017]; Mai in Frotscher/Drüen, § 10 Rz. 78 [5/2010]; Olgemöller in Streck, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32; Valta in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 10

Rz. 171). Dies gilt grds. auch, wenn sie ihre Aufgaben an Geschäftsführer delegieren, da sie in diesem Fall ihre Aufgaben über die Geschäftsführer erfüllen (Nds. FG v. 29.3.1990 – VI 303/86, EFG 1991, 421, rkr.; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 18 [10/2017]; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 78 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 83; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176). Etwas Anderes kann sich aber aus dem Gesellschaftsvertrag, der Satzung, sonstigen Umständen oder daraus ergeben, dass der der betreffenden Person verbliebene Aufgabenbereich 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*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 32).

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, und Landesamt für Steuern Nds. v. 13.7.2020 – S 2755 - 4 - St 241, jeweils 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, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 17 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 41; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 41; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 64, 69 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 82; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 81 [5/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 68; aA *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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 in Nr. 4 die Vergütungen für jede Tätigkeit einer solchen Person innerhalb des möglichen Rahmens ihrer Überwachungsaufgabe (RFH v. 19.12.1935, RStBl. 1936, 58; RFH v. 23.8.1938, RStBl. 1938, 1124; BFH v. 28.2.1961 – I 59/60, HFR 1961, 105; BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; BFH v. 30.9.1975 – I R 46/74, BStBl. II 1976, 155; BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; R 10.3 Abs. 3 Satz 2 KStR 2015; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 18 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 44; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 77 [5/2010]; *Münch* in *DPM*, § 10 Rz. 76 [11/2017]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 73; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 86 [5/2020]; *Schlenke-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176; 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*, 9. Aufl. 2018, § 10

Rz. 33; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 92 [11/2019]). 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; BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; H 10.3 „Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft“ KStH 2015; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 44; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.1, 244.5 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 72). Dasselbe gilt, wenn sich ein Mitglied des AR (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 10.3 „Geschäftsführeraufgaben“ KStH 2015; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.1 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 93 [11/2019]).

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; BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206; BFH v. 12.9.1973 – I R 249/71, BStBl. II 1973, 872; BFH 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, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 18 [10/2017]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 78, 79 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 90; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 93 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.2 [6/2020]; *Schienze-Ohletz* in *Bott/Walter*, § 10 Rz. 95 [11/2019]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 76; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 177; 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; BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; BFH v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310; BFH 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, Rz. 2.1; *Boochs* in *Lademann*, § 10 Rz. 18 [10/2017]; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 45; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 80 [5/2010]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 75; *Pfirmsmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 93, 94 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.2 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 72, 76). Für den fehlenden Bezug einer Tätigkeit zu den Überwachungsaufgaben kann sprechen, dass ein besonderes Fachgebiet Gegenstand der anderen Tätigkeit ist (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 75). Die Feststellung dieser Voraussetzung ist im Wesentlichen eine Tatsachenfrage (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 78). Die Rspr. hat eine solche Aufteilung von Vergütungen in mehreren Fällen anerkannt, etwa in Bezug auf Vergütungen an Mitglieder eines AR 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; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.2 [6/2020]). Dasselbe kann für Vergütungen an Steuerberater gelten (*Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.2 [6/2020]). Die Aufteilung 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 (RFH v. 21.6.1935, RStBl. 1935, 1435, zur Aufsichtsratssteuer; *Mai* in *Frotscher/Drüen*, § 10 Rz. 79 [5/2010]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.5 [6/2020]; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 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; BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; ferner H 10.3 „Doppelfunktion von Vertretern im Aufsichtsrat und Kreditausschuss“ KStH 2015; unklar OFD Magdeburg v. 3.8.2011 – S 2755 - 1 - St 216, KSt-Kartei ST § 10 KStG Karte 3, Rz. 2.1; wie hier *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 44; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 44; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.4 [6/2020]). Das Gehalt von ArbN, die zugleich dem AR angehören, fällt nicht unter Nr. 4, es sei denn, es wird trotz Freistellung für die ARTätigkeit nicht gekürzt, so dass es ganz oder teilweise eine verdeckte ARVergütung darstellt, die unter Nr. 4 fällt (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 45; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 94 [5/2020]; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 244.4 [6/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 98; aA *Kluth* in *Lippross/Seibel*, § 10 Rz. 41 [4/2020]; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 10 Rz. 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. nicht abziehbar, sondern nur die Hälfte der Vergütungen iSd. Nr. 4. Wegen dieser Beschränkung ist die andere Hälfte der Vergütungen als BA abziehbar (BMF v. 22.9.2015 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2015, 745; BMF v. 28.6.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:016, BStBl. I 2016, 641, ausgelaufen; BMF v. 6.12.2016 – IV C 4 - S 2223/07/0015:015, BStBl. I 2016, 1425, ausgelaufen; BMF v. 9.4.2020 – IV C 4 - S 2223/19/10003:003, BStBl. I 2020, 498; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 10 Rz. 40; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 40; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 68, der deshalb von einer „Abzugsbeschränkung“ in Abgrenzung zu einem Abzugsverbot spricht; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 82 [5/2020]; *Ramer* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 10 Rz. 89; ferner s. Anm. 8, 40), wenn und soweit sie nicht vGA sind (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 49; *Pohl* in *Micker/Pohl*, BeckOK KStG, § 10 Rz. 121.1, 262 [6/2020]; dazu s. Anm. 20, 91) oder anderen Abzugsverboten unterfallen (*Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 10 Rz. 96; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 10 Rz. 82 [5/2020]; *Valta* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 10 Rz. 176). Eine vGA liegt nicht vor, wenn eine Kaufpreismäßigung an Erfüllung statt der ARVergütung gewährt wird (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz. 49). Im Falle der Rückzahlung erhöht nur die eine Hälfte des Rückzahlungsbetrags den Gewinn nicht, die andere dagegen schon (Anm. 43).