

IV A 2 - S 2742 - 32/02

Obersten Finanzbehörden
der Länder

Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz

- 1 Die Körperschaftsteuer bemisst sich bei Körperschaftsteuerpflichtigen grundsätzlich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG). Maßgebend für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG. Dies ermittelt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG schreibt allgemein vor, dass verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern. Das Körperschaftsteuergesetz enthält keine Aussage dazu, auf welcher Stufe der Einkommensermittlung die verdeckte Gewinnausschüttung korrigiert wird.

- 2 Nach dem BFH-Urteil vom 29. Juni 1994 (BStBl 2002 I S. ...) ¹ erschöpft sich bei einem Körperschaftsteuerpflichtigen, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in einer Gewinnkorrektur und setzt außerhalb der Steuerbilanz an. Die Gewinnerhöhung auf Grund einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist dem Steuerbilanzgewinn außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen.

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt bei der Anwendung der Grundsätze dieses Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus Folgendes:

¹ Fundstelle wird von Redaktion Bundessteuerblatt ergänzt.

I. Grundsatz

1. Allgemeines

- 3 Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist u.a. eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die sich auf die Höhe des Einkommens ausgewirkt hat (vgl. Abschn. 31 Abs. 3 Satz 1 KStR 1995). Soweit eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegt, ist sie außerhalb der Steuerbilanz dem Steuerbilanzgewinn im Rahmen der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft hinzuzurechnen.
- 4 Ist die verdeckte Gewinnausschüttung bei der erstmaligen Veranlagung des Wirtschaftsjahrs, in dem es zu der Vermögensminderung bzw. zu der verhinderten Vermögensmehrung gekommen ist, nicht hinzugerechnet worden und kann diese Veranlagung nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr berichtigt oder geändert werden, so unterbleibt die Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG endgültig.
- 5 Zu einer anderen Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG in der Fassung vor Änderung durch das Steuersenkungsgesetz bzw. einer Leistung der Kapitalgesellschaft im Sinne des KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes kommt es unabhängig von der bilanziellen bzw. einkommensmäßigen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung erst im Zeitpunkt ihres tatsächlichen Abflusses (vgl. Abschn. 77 Abs. 6 KStR 1995).
- 6 Beim Gesellschafter ist die verdeckte Gewinnausschüttung nach den für ihn geltenden steuerlichen Grundsätzen unabhängig davon zu erfassen, ob sie auf der Ebene der Gesellschaft dem Einkommen hinzugerechnet wurde.

2. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Passivierung von Verpflichtungen

- 7 Ist eine Vereinbarung mit dem Gesellschafter, die in der Steuerbilanz zu einer Passivierung geführt hat (Verbindlichkeit oder Rückstellung), ganz oder teilweise als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen, hat dies auf die Passivierung der Verpflichtung keinerlei Einfluss. Das Betriebsvermögen ist in der Steuerbilanz zutreffend ausgewiesen; der gebildete Passivposten ist im Hinblick auf die verdeckte Gewinnausschüttung nicht zu korrigieren.

- 8 Für den betreffenden Passivposten in der Steuerbilanz ist zum Zwecke der weiteren steuerlichen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung eine Nebenrechnung durchzuführen. In Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ist ein Teilbetrag I zu bilden. Die Höhe des Teilbetrages I ist nicht davon abhängig, dass ein entsprechender Betrag im Rahmen der Einkommensermittlung der Gesellschaft hinzugerechnet worden ist. Ergänzend ist festzuhalten, in welchem Umfang der Teilbetrag I bei der Einkommensermittlung dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnet worden ist (Teilbetrag II). Die Nebenrechnung als Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung ist für jeden betroffenen Passivposten gesondert vorzunehmen.
- 9 Die beiden Teilbeträge sind entsprechend der Entwicklung des Passivpostens in der Steuerbilanz fortzuschreiben. Sie sind aufzulösen, soweit die Verpflichtung (vgl. Rdnr. 7) in der Steuerbilanz gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die Gewinnerhöhung, die sich durch die Auflösung der Verpflichtung in der Steuerbilanz ergibt, ist, soweit sie anteilig auf den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Teil der Verpflichtung entfällt, bis zur Höhe des aufzulösenden Teilbetrags II außerhalb der Steuerbilanz vom Steuerbilanzgewinn zur Vermeidung einer doppelten Erfassung abzuziehen.

II. Auswirkungen der Grundsätze im Einzelnen

1. Verdeckte Gewinnausschüttung bei laufenden Betriebsausgaben

- 10 Maßgebend für die Hinzurechnung ist der Betrag, der im laufenden Wirtschaftsjahr den Steuerbilanzgewinn und damit das Einkommen gemindert hat.

Beispiel 1

Die Kapitalgesellschaft erzielt im Wirtschaftsjahr 01 einen Steuerbilanzgewinn von 200.000 €. Dabei hat sie ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß Anstellungsvertrag 9.000 € als laufendes Monatsgehalt gezahlt, obwohl nach dem Fremdvergleich nur 6.000 € angemessen wären.

- 11 Zur Ermittlung des Einkommens ist dem Steuerbilanzgewinn der Kapitalgesellschaft im Beispielfall der Betrag von 36.000 € hinzuzurechnen. In Höhe des Hinzurechnungsbetrags liegen im Wirtschaftsjahr 01 eine Ausschüttung der Kapitalgesellschaft und beim Gesellschafter Einnahmen aus Kapitalvermögen vor.

2. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Passivierung von Verpflichtungen

a) *Abfluss der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr nach Passivierung der Verpflichtung*

Beispiel 2

In der Steuerbilanz für das Wirtschaftsjahr 01 ist für eine TantiemEZusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine Tantiemerückstellung von 70.000 € gebildet worden; die Tantieme ist zum 30. 6. 02 fällig und wird zu diesem Zeitpunkt ausbezahlt. Die durch die gebildete Rückstellung eingetretene Vermögensminderung ist (unstreitig) in Höhe von 20.000 € eine verdeckte Gewinnausschüttung. Im Zuge der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 01 wird

- a) die verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet
- b) die verdeckte Gewinnausschüttung nicht hinzugerechnet; eine Änderungsmöglichkeit nach den Vorschriften der AO besteht nicht.

- 12 In der Steuerbilanz der Gesellschaft ist im Unterfall a) und b) für das Wirtschaftsjahr 01 gewinnmindernd eine Tantiemerückstellung in Höhe von 70.000 € zu bilden.
- 13 Im Unterfall a) kommt es im Zuge der Einkommensermittlung für 01 zur Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung von 20.000 €. Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 jeweils auf 20.000 €. In Folge der Auszahlung in 02 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind ebenfalls aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft.
- 14 Im Unterfall b) unterbleibt im Zuge der Einkommensermittlung für 01 eine Hinzurechnung von 20.000 €. Der Teilbetrag I beläuft sich am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 auf 20.000 €, der Teilbetrag II auf 0 €. In Folge der Auszahlung in 02 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Der Teilbetrag I ist aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft.
- 15 Auf der Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 70.000 € in den beiden Unterfällen in Höhe des Teilbetrags I (= 20.000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

b) *Abfluss der verdeckten Gewinnausschüttung erst nach Ablauf einer Zeitspanne von mehr als 12 Monaten*

Beispiel 3

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist für das Wirtschaftsjahr 01 eine Tantieme von 20.000 € zugesagt worden, die (zulässigerweise) am 31. 1. 03 fällig gestellt und ausbezahlt wird. Die durch die Rückstellung eintretende Vermögensminderung stellt zu 50 % eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. In der Steuerbilanz für das Wirtschaftsjahr 01 ist eine Tantiemerückstellung von 18.960 € gebildet und für das Wirtschaftsjahr 02 auf 20.000 € aufgestockt worden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG (Aufzinsungsbetrag)). Im Zuge der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 01 wird

a) die verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet

b) die verdeckte Gewinnausschüttung nicht hinzugerechnet; eine Änderungsmöglichkeit nach den Vorschriften der AO besteht nicht.

Die Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 02 ist noch offen.

- 16 In der Steuerbilanz der Gesellschaft ist im Unterfall a) und b) am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 eine Tantiemerückstellung in Höhe von 18.960 € und am Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 von 20.000 € auszuweisen.
- 17 Im Unterfall a) kommt es im Zuge der Einkommensermittlung für 01 zur Hinzurechnung von 9.480 € und für 02 von 520 € (50 % des Aufstockungsbetrags von 1.040 €). Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 jeweils auf 9.480 € und erhöhen sich am Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 um jeweils 520 € auf jeweils 10.000 €. In Folge der Auszahlung in 03 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft.
- 18 Im Unterfall b) unterbleibt im Zuge der Einkommensermittlung für 01 eine Hinzurechnung von 9.480 €. Der Teilbetrag I beläuft sich am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 auf 9.480 €, der Teilbetrag II auf 0 €. Im Zuge der Einkommensermittlung für 02 kommt es zu einer Hinzurechnung von 520 €. Der Teilbetrag I erhöht sich am Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 auf 10.000 €, der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Stichtag auf 520 €. In Folge der Auszahlung in 03 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft.

19 Auf der Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 20.000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 10.000 €) im Jahr 03 zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

c) *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen **voll werthaltigen Anspruch**, der zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt hat*

Beispiel 4

Wie Beispiel 3; der Gesellschafter-Geschäftsführer verzichtet aber am 15. 1. 03 aus durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Gründen auf die Auszahlung der Tantieme.

20 Es gelten die Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 9. Juni 1997, BStBl 1998 II S. 307. Die gewinnwirksame Auflösung der Tantiemerückstellung in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres 03 wird in gleicher Höhe durch eine Einlage des Gesellschafters neutralisiert. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat im Unterfall a) und b) keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft.

21 Auf der Ebene des Gesellschafters führt der Verzicht auf die Tantieme in Höhe des Teilbetrags I (= 10.000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und der Differenzbetrag von Tantiemerückstellung und Teilbetrag I (= 10.000 €) zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. In Höhe der Einlage (von 20.000 €) erhöhen sich die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung.

d) *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen **nicht voll werthaltigen Anspruch**, der zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt hat*

Beispiel 5

Wie Beispiel 3; der Gesellschafter-Geschäftsführer verzichtet aber am 15. 1. 03 aus durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Gründen auf die Auszahlung der Tantieme von 20.000 € (Anspruch war nur noch zu 40 % werthaltig).

22 War der Anspruch im Zeitpunkt des Verzichtes nicht mehr voll werthaltig, beschränkt sich die Einlage nach den Grundsätzen des BFH-Beschlusses vom 9. Juni 1997 (a.a.O.) betragsmäßig auf den werthaltigen Teil der Tantiemeverpflichtung lt. Steuerbilanz. Die in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres 03 auszubuchende Verpflichtung wirkt sich damit im Ergebnis im Unterfall a) und b) in Höhe des nicht werthaltigen Teils gewinnwirksam aus (60 % von 20.000 € = 12.000 €).

- 23 Dieser Betrag von 12.000 € entfällt im Verhältnis des Teilbetrags I (10.000 €) zum Rückstellungsbetrag (20.000 €) auf die vormalige verdeckte Gewinnausschüttung (= 50 % = 6.000 €). Sie ist daher außerhalb der Steuerbilanz im Rahmen der Einkommensermittlung 03 bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern. Im Unterfall a) sind dies 6.000 €, der Restbetrag des Teilbetrags II ist ebenso wie der Teilbetrag I ohne Auswirkung auf die Einkommensermittlung aufzulösen. Im Unterfall b) kommt es zur Minderung um 520 €, der Restbetrag des Teilbetrags I ist ohne Auswirkung auf die Einkommensermittlung aufzulösen.
- 24 Auf der Ebene des Gesellschafters kommt es auf Grund des Verzichtes auf die Tantieme in Höhe des werthaltigen Teils des Anspruchs (= 8.000 €) zum Zufluss. Dieser führt im Verhältnis des Teilbetrags I (10.000 €) zur Rückstellung (20.000 €), d.h. zu 50 % zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. In Höhe der Einlage (= 8.000 €) erhöhen sich die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung.

e) *Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsrückstellungen in der **Anwartschaftsphase***

Beispiel 6

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist im Wirtschaftsjahr 01 (zulässigerweise ohne Berücksichtigung einer Probezeit) eine endgehaltsabhängige Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden. Im Wirtschaftsjahr 01 war eine Pensionsrückstellung von 10.000 € zu bilden. Im Wirtschaftsjahr 02 waren 12.000 € zuzuführen. In Folge einer Gehaltsabsenkung im Wirtschaftsjahr 03 war die Rückstellung um 2.000 € auf 20.000 € aufzulösen. Im Wirtschaftsjahr 04 kommt es zur Zuführung von 10.000 € auf 30.000 €. Die Zusage ist in Höhe von 40 % als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen. Im Zuge der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 01 wird

- a) die verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet
 - b) die verdeckte Gewinnausschüttung nicht hinzugerechnet; eine Änderungsmöglichkeit nach den Vorschriften der AO besteht nicht.
- Die Veranlagungen für die Wirtschaftsjahre 02 bis 04 sind noch offen.

- 25 In der Steuerbilanz der Gesellschaft ist im Unterfall a) und b) eine Pensionsrückstellung auszuweisen. Am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 beträgt diese 10.000 €, am Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 beträgt sie 22.000 €, am Schluss des Wirtschaftsjahrs 03 beträgt sie 20.000 € und am Schluss des Wirtschaftsjahrs 04 beträgt

sie 30.000 €. Die jeweiligen Zuführungen bzw. die Auflösung wirken sich in der Steuerbilanz gewinnmindernd bzw. gewinnerhöhend aus.

- 26 Im Unterfall a) kommt es im Rahmen der Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums für das Wirtschaftsjahr 01 zur Hinzurechnung von 40 % von 10.000 € = 4.000 € und für das Wirtschaftsjahr 02 zur Hinzurechnung von 40 % von 12.000 € = 4.800 €. Die Teilbeträge I und II betragen am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 jeweils 4.000 € und am Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 jeweils 8.800 €
- 27 Im Unterfall b) kommt es im Rahmen der Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums für das Wirtschaftsjahr 01 nicht zur Hinzurechnung von 40 % von 10.000 € = 4.000 €. Am Schluss des Wirtschaftsjahrs 01 beträgt der Teilbetrag I 4.000 € und der Teilbetrag II 0 €. Im Rahmen der Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums für das Wirtschaftsjahr 02 kommt es zur Hinzurechnung von 40 % von 12.000 € = 4.800 €. Am Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 beträgt der Teilbetrag I 8.800 € und der Teilbetrag II 4.800 €
- 28 Im Wirtschaftsjahr 03 kommt es in der Steuerbilanz in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung von 2.000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (8.800 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (22.000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 2.000 € = 800 €). Die Gewinnerhöhung von 2.000 € in der Steuerbilanz 03 ist außerhalb der Steuerbilanz im Rahmen der Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums für das Wirtschaftsjahr 03 bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern. Die Minderung beträgt in Unterfall a) und b) jeweils 800 €. Der Teilbetrag I in Höhe von 8.800 € ist in beiden Unterfällen ebenfalls um 800 € aufzulösen und in Höhe des Restbetrags von 8.000 € fortzuführen. Der Restbetrag des Teilbetrags II beträgt nach Abzug von 800 € im Unterfall a) 8.000 € und in Unterfall b) 4.000 €
- 29 Im Rahmen der Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums für das Wirtschaftsjahr 04 kommt es im Unterfall a) und b) zur Hinzurechnung von 40 % von 10.000 € = 4.000 €. Im Unterfall a) betragen der Teilbetrag I und der Teilbetrag II jeweils 12.000 €. Im Unterfall b) beträgt am Schluss des Wirtschaftsjahrs 04 der Teilbetrag I 12.000 € und der Teilbetrag II 8.000 €

f) *Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsrückstellungen in der **Leistungsphase***

30 Die fällige Pensionsverpflichtung führt nach den Grundsätzen von R 41 Abs. 23 Satz 1 EStR zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz; die laufenden Pensionszahlungen führen zu Betriebsausgaben. Im Ergebnis kommt es im Rahmen der Einkommensermittlung auf der Ebene der Gesellschaft nur in Höhe des Saldos beider Größen zu einer Vermögensminderung und damit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Beide Vorgänge sind für die Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene des Gesellschafters aber getrennt zu betrachten.

aa) *Gleichbleibender Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase*

Beispiel 7

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist im Wirtschaftsjahr 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die am Schluss des Wirtschaftsjahrs 15 eine Pensionsrückstellung von 100.000 € zu bilden ist. Die Zusage ist in Höhe von 40 % als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen. Am Schluss des Wirtschaftsjahrs 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40.000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt

a) auf 40.000 €

b) auf 2.000 €

Am 1. 1. 16 tritt planmäßig der Versorgungsfall ein; als Pensionsleistungen werden jährlich 7.500 € (625 € im Monat) ausbezahlt, die Pensionsrückstellung am Schluss des Wirtschaftsjahrs 16 beläuft sich auf 93.000 €

31 Im Wirtschaftsjahr 16 kommt es in der Steuerbilanz in Folge der **Rückstellungsauflösung** zu einer Gewinnerhöhung um 7.000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (40.000 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (100.000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 7.000 € = 2.800 €). Die Gewinnerhöhung in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahrs 16 ist im Rahmen der Einkommensermittlung für den Veranlagungszeitraum 16 außerhalb der Steuerbilanz bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern.

32 Im Unterfall a) mindert sich der Teilbetrag II um 2.800 € auf 37.200 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 4.200 € (7.000 € ./ 2.800 €) ergibt. Der Restbetrag des Teilbetrags II von 37.200 € ist fortzuführen.

33 Im Unterfall b) mindert sich der Teilbetrag II um 2.000 € auf 0 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 5.000 € ($7.000 \text{ €} \cdot / . 2.000 \text{ €}$) ergibt. Eine Fortführung des Teilbetrags II entfällt.

34 Die **Pensionszahlungen** führen im Wirtschaftsjahr 16 zu laufenden Betriebsausgaben in Höhe von 7.500 €. Diese sind in Höhe von 3.000 € (= 40 % von 7.500 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dieser Betrag ist dem Steuerbilanzgewinn insoweit hinzuzurechnen, wie er die Differenz aus aufzulösendem Teilbetrag I und aufzulösendem Teilbetrag II übersteigt. Im Unterfall a) beträgt die Hinzurechnung $3.000 \text{ €} \cdot / . [2.800 \text{ €} \cdot / . 2.800 \text{ €}] = 3.000 \text{ €}$. Im Unterfall b) beträgt sie $3.000 \text{ €} \cdot / . [2.800 \text{ €} \cdot / . 2.000 \text{ €}] = 2.200 \text{ €}$. Im Ergebnis kommt es daher im Unterfall a) und im Unterfall b) zu einer effektiven Hinzurechnung von 200 € (= 40 % von 500 € Mehraufwand gegenüber der Rückstellungsauflösung).

35 Auf der Ebene des Gesellschafters führen die zufließenden Pensionszahlungen im Veranlagungszeitraum 16 in Höhe des Verhältnisses des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (40.000 €) zur Pensionsrückstellung zu diesem Zeitpunkt (100.000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen von 3.000 € (= 40 % von 7.500 €) und in Höhe des Restbetrags von 4.500 € zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

bb) Wechselnder Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase

36 Durch die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Erhöhung der Pensionszahlungen ist der Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Pensionsleistung für die Wirtschaftsjahre ab der Änderung der Zusage in geeigneter Weise neu zu ermitteln. Im Wirtschaftsjahr der Änderung der Pensionszusage ist bis zum Zeitpunkt der Änderung der bisherige und danach der korrigierte Aufteilungsmaßstab anzuwenden; die Teilbeträge I und II sind entsprechend fortzuführen. Es gelten die Grundsätze der Rdnr. 31 - 35 entsprechend.

g) Vollständiger Wegfall der Pensionsverpflichtung durch Tod

Beispiel 8

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist im Wirtschaftsjahr 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wirtschaftsjahrs 15 eine Pensionsrückstellung von 100.000 € zu bilden ist. Die Zusage ist (unstreitig) in Höhe von 40 % als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen. Am Schluss des Wirtschaftsjahrs 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40.000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt

a) auf 40.000 €

b) auf 30.000 €

Am 1. 1. 16 stirbt der Gesellschafter-Geschäftsführer.

- 37 Die auszubuchende Verpflichtung erhöht den Steuerbilanzgewinn des Wirtschaftsjahres 16 um 100.000 €
- 38 Diese Gewinnerhöhung in der Steuerbilanz ist im Verhältnis des Teilbetrags I von 40.000 € zum Rückstellungsbetrag von 100.000 € (= zu 40 % = 40.000 €) außerhalb der Steuerbilanz im Rahmen der Einkommensermittlung der Veranlagung des Wirtschaftsjahres 16 bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern. Im Unterfall a) kommt es zur Minderung um 40.000 €. Im Unterfall b) kommt es zur Minderung um 30.000 €. Der Teilbetrag I ist im Unterfall a) und b) ohne Auswirkung auf die Einkommensermittlung aufzulösen.

h) Aktiventod und Fälligwerden der Hinterbliebenenversorgung

Beispiel 9

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist im Wirtschaftsjahr 01 eine Pensionszusage (Alters- und Hinterbliebenenversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wirtschaftsjahres 15 eine Pensionsrückstellung von 100.000 € zu bilden ist. Die Zusage ist in Höhe von 40 % als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen. Am Schluss des Wirtschaftsjahrs 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40.000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt

a) auf 40.000 €

b) auf 30.000 €

Am 31. 12. 16 stirbt der Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Witwenversorgung (60 % der Altersversorgung) führt zu einer Pensionsrückstellung von anfangs 190.000 €

- 39 In der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres 16 kommt es in Folge der Rückstellungsaufstockung zu einer Gewinnminderung von 90.000 €

- 40 Diese Gewinnminderung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (40.000 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (100.000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 100.000 € = 36.000 €). Dem Steuerbilanzgewinn des Wirtschaftsjahres 16 ist im Rahmen der Einkommensermittlung außerhalb der Steuerbilanz ein Betrag von 36.000 € hinzuzurechnen. Der Teilbetrag I erhöht sich im Unterfall a) und b) um jeweils 36.000 € auf 76.000 €. Im Unterfall a) erhöht sich der Teilbetrag II am Schluss des Wirtschaftsjahres 16 auf 76.000 € und im Unterfall b) erhöht sich der Teilbetrag II zu diesem Zeitpunkt auf 66.000 €.
- 41 Für die nachfolgenden Jahre der Auszahlung gelten die Grundsätze unter Rdnr. 31 - 36 entsprechend.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Posten der Aktivseite

Beispiel 10

Die Kapitalgesellschaft erwirbt von ihrem Gesellschafter eine Maschine (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren) im Wert von 100.000 € zum Preis von 120.000 €. Der Mehrpreis von 20.000 € ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

- 42 Die Maschine ist mit den unter fremden Dritten üblichen Anschaffungskosten zu aktivieren (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1985, BFHNV 1986 S. 116). In Höhe der Differenz zum tatsächlich gezahlten Betrag kommt es zu einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstem Aufwand, der als verdeckte Gewinnausschüttung gilt. Ein Zufluss beim Gesellschafter liegt in dem Zeitpunkt vor, in dem er den Anspruch nach den für ihn geltenden allgemeinen Gewinn- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften zu erfassen hat.
- 43 Kann die Veranlagung für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung nach den Vorschriften der AO nicht mehr berichtigt oder geändert werden, ist das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr des ersten offenen Veranlagungszeitraums mit dem Wert zu bewerten, der sich unter Berücksichtigung der Abschreibungen bezogen auf die unter Fremden üblichen Anschaffungskosten ergibt. Die sich hierbei ergebende Vermögensminderung stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

III. Anwendung

44 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Steht die verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit einer passivierten Verpflichtung, so ist die Verpflichtung in der Schlussbilanz des ersten offenen Wirtschaftsjahrs nach den vorstehenden Grundsätzen in der Steuerbilanz auszuweisen. Soweit die sich danach ergebende Minderung des Steuerbilanzgewinns wirtschaftlich auf das laufende Wirtschaftsjahr entfällt, ist eine dieses Wirtschaftsjahrs betreffende verdeckte Gewinnausschüttung entsprechend den Grundsätzen dieses Schreibens zu behandeln. Bis zur Höhe des Betrags, zu dem die Minderung des Bilanzgewinns wirtschaftlich nicht auf das laufende Wirtschaftsjahr entfällt, sind Beträge, die in den Vorjahren als verdeckte Gewinnausschüttungen erfasst worden sind, im Rahmen der Einkommensermittlung dem Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen. Die in den Vorjahren und dem laufenden Jahr tatsächlich als verdeckte Gewinnausschüttung erfassten Beträge sind die ersten Zugänge zum Teilbetrag II. Der Teilbetrag I ergibt sich zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahrs in Höhe des Betrags, zu dem die Verpflichtung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist.

Beispiel 11

In 1990 wurde eine Pensionszusage erteilt, die (vereinfacht) jährlich zu Zuführungen zur Pensionsrückstellung von 10.000 € führt. Die Zusage ist zu 60 % durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Bis zum Jahre 2001 beträgt die Pensionsrückstellung rechnerisch 120.000 €. Davon sind 72.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden.

a) In der Steuerbilanz ist zum 31. 12. 2001 eine Pensionsrückstellung von 48.000 € ausgewiesen.

b) Wie a), daneben ist eine Ausschüttungsverpflichtung von 72.000 € ausgewiesen.

In 2002 wird auf die vorstehenden Grundsätze umgestellt, zum 31. 12. 2002 beträgt die Pensionsrückstellung 130.000 €

Unterfall a)

Durch die Rückstellungserhöhung auf 130.000 € ergibt sich in der Steuerbilanz eine Gewinnminderung von 82.000 €. Diese entfällt wirtschaftlich in Höhe von 10.000 € auf das laufende Wirtschaftsjahr. Von diesen 10.000 € werden 6.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und dem Bilanzgewinn hinzugerechnet. Der Restbetrag von 72.000 € entfällt wirtschaftlich auf die Vorjahre; er wird bis zur Höhe der in der Vergangenheit tatsächlich als verdeckte Gewinnausschüttung behandelten Beträge, d.h. um 72.000 € dem Bilanzgewinn hinzugerechnet.

Zum 31. 12. 2002 beträgt der Teilbetrag II 78.000 €, der Teilbetrag I beträgt ebenfalls 78.000 €

Unterfall b)

Durch die „Umbuchung“ von Ausschüttungsverbindlichkeit auf Rückstellung und die „normale“ Jahreszuführung 2002 ergibt sich eine Minderung des Bilanzgewinns von 10.000 €. Diese entfällt wirtschaftlich voll auf das Jahr 2002. Von dem Minderungsbetrag sind 6.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Eine weitere Korrektur eines wirtschaftlich auf die Vorjahre entfallenden Minderungsbetrags entfällt.

Zum 31. 12. 2002 beträgt der Teilbetrag II 78.000 €, der Teilbetrag I beträgt ebenfalls 78.000 €

Beispiel 12

In 1990 wurde eine Pensionszusage erteilt, die (vereinfacht) jährlich zu Zuführungen zur Pensionsrückstellung von 10.000 € führt. Die Zusage ist zu 60 % durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Bis zum Jahre 2000 beträgt die Pensionsrückstellung (rechnerisch) 110.000 €, eine Korrektur als verdeckte Gewinnausschüttung ist bisher unterblieben. In 2001 werden erstmals 6.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

a) In der Steuerbilanz ist zum 31. 12. 2001 eine Pensionsrückstellung von 114.000 € ausgewiesen.

b) Wie a), daneben ist eine Ausschüttungsverpflichtung von 6.000 € ausgewiesen. In 2002 wird auf vorstehende Grundsätze umgestellt, zum 31. Dezember 2002 beträgt die Rückstellung 130.000 €

Unterfall a)

Durch die Rückstellungserhöhung ergibt sich eine Gewinnminderung von 16.000 €. Diese entfällt wirtschaftlich in Höhe von 10.000 € auf das laufende Wirtschaftsjahr. Von den 10.000 € werden 6.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und dem Bilanzgewinn hinzugerechnet. Der Restbetrag von 6.000 € entfällt wirtschaftlich auf die Vorjahre; er wird bis zur Höhe der in der Vergangenheit tatsächlich als verdeckte Gewinnausschüttung behandelten Beträge, d.h. um 6.000 € dem Bilanzgewinn hinzugerechnet.

Zum 31. 12. 2002 beträgt der Teilbetrag II 12.000 €, der Teilbetrag I beträgt 78.000 €

Unterfall b)

Durch die „Umbuchung“ von Ausschüttungsverbindlichkeit auf Rückstellung und die „normale“ Jahreszuführung 2002 ergibt sich eine Minderung des Bilanzgewinns von

10.000 € Diese entfällt wirtschaftlich voll auf das Jahr 2002. Von dem Minderungsbetrag sind 6.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Eine weitere Korrektur eines wirtschaftlich auf die Vorjahre entfallenden Minderungsbetrags entfällt.

Zum 31. 12. 2002 beträgt der Teilbetrag II 12.000 €, der Teilbetrag I beträgt 78.000 €.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.