

Zur Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen

Steuerberater Dr. DIRK E. MEYER-SCHARENBERG, München

Inhaltsübersicht

- A. Problemstellung
- B. Bewertung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen
 - 1. Bewertungsalternativen
 - 2. Rechtsfolgen
 - a) Marktpreisbewertung
 - b) Selbstkostenbewertung
- C. Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen
 - 1. Herrschende Meinung
 - 2. Stellungnahme
- D. Zusammenfassung
- 3. Rechtsgrundlagen

A. Problemstellung

Der Gewinn einer Kapitalgesellschaft darf nicht durch Vorteilsgewährungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter berührt werden. Finden Vorteilsgewährungen statt, muß eine Gewinnkorrektur erfolgen. Bei einer Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter spricht man von verdeckter Gewinnausschüttung, im umgekehrten Fall von verdeckter Einlage.

Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen werden nach augenblicklicher Rechtslage dann nicht spiegelbildlich behandelt, wenn Gegenstand der Vorteilsgewährung nicht Wirtschaftsgüter i. e. S., sondern Nutzungen oder Dienstleistungen sind¹. Das kann zu untragbaren Ergebnissen führen.

Beispiel: A ist Alleingesellschafter einer Grundstücks- und einer Handels-GmbH. Die Grundstücksgesellschaft überläßt der Handelsgesellschaft eines ihrer Grundstücke unentgeltlich zur Nutzung. Die Gebäudeabschreibung und sonstige Unterhaltskosten belaufen sich auf DM 100 000. Sie sind bei der Grundstücks-GmbH als Betriebsausgaben verrechnet worden. Die ortsübliche Miete für das Grundstück beträgt DM 200 000.

Der Gewinn der Grundstücksgesellschaft ist um DM 200 000 zu erhöhen, weil eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter A vorliegt. Bei der Handelsgesellschaft findet keine Gewinnkorrektur statt. Sie darf weder die bei der Grundstücksgesellschaft angefallenen Betriebsausgaben (DM 100 000) noch die fiktive Miete (DM 200 000) absetzen. Per Saldo werden damit DM 200 000 zuviel versteuert.

Bei spiegelbildlicher Behandlung müßte die Gewinn erhöhung bei der einen Gesellschaft durch eine Gewinnminderung bei der anderen Gesellschaft neutralisiert werden, indem eine verdeckte Einlage (im Beispiel: Nutzungseinlage) angesetzt wird. Nach der Rechtsprechung des BFH² sind verdeckte Nutzungs- und Leistungseinlagen jedoch nicht zulässig. Im

Schrifttum³ wird dies bestritten. Die Fronten sind völlig verhärtet. Der BFH beharrt auf seinem bisherigen Standpunkt, das Schrifttum tritt fast einhellig für die Anerkennung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen ein. Optimisten⁴ meinen, eine Änderung der Rechtsprechung sei in Sicht. M. E. ist das Problem noch weit davon entfernt, vom Grundsatz her gelöst zu werden. Das zeigt die Tatsache, daß selbst Befürworter der Anerkennung von Nutzungseinlagen Skrupel haben, für die Anerkennung von Leistungseinlagen einzutreten⁵.

M. E. liegt das eigentliche Problem nicht in der Frage, ob Nutzungs- und Leistungseinlagen dem Grunde nach anzuerkennen sind. Die in diesem Zusammenhang denkbaren Argumente sind bereits ausgetauscht worden. Der Standpunkt der Rechtsprechung kann m. E. als widerlegt angesehen werden. Die Diskussion sollte insoweit als abgeschlossen betrachtet werden, um endlich zum eigentlichen Kern der Meinungsverschiedenheiten vordringen zu können, nämlich der Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen spiegelbildlich zu bewerten sind und wenn ja, mit welchem Wertansatz. Diese ungelösten Bewertungsfragen sind m. E. die wirklichen Ursachen für die im Augenblick äußerst unbefriedigende Behandlung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen durch die Rechtsprechung.

B. Bewertung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen

1. Bewertungsalternativen

Bei Vorteilsgewährungen in Gestalt von Nutzungen und Dienstleistungen kommen theoretisch zwei Wertmaßstäbe in Betracht: der Marktpreis und die Selbst-

1 Nutzungen und Leistungen werden in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zwar als Wirtschaftsgüter bezeichnet. Dieser weite Wirtschaftsgutbegriff ist jedoch heute nicht mehr gebräuchlich. Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl., Köln 1985, S. 234. Eine Unterscheidung zwischen Nutzungsrechten, die Wirtschaftsgutqualität haben, und „schlichten Nutzungen“, die die Wirtschaftsguteigenschaft nicht besitzen, ist daher m. E. nicht erforderlich. A. A. Döllerer, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857 (1861). Abgesehen davon ist das von der Rechtsprechung (BFH v. 16. 11. 1977, BStBl. II 1978, 386) erfundene Kriterium der „gesicherten Rechtsposition“ als Abgrenzungsmerkmal ungeeignet.

2 BFH v. 8. 11. 1960, BStBl. III 1960, 513; v. 9. 3. 1962, BStBl. III 1962, 338; v. 3. 2. 1971, BStBl. II 1971, 408; v. 29. 1. 1975, BStBl. II 1975, 553; v. 24. 5. 1984, BStBl. II 1984, 747.

3 Ausführlich zum Meinungsstand *Wismeth*, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985 S. 117 ff.

4 Vgl. z. B. *Nickol*, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, BB 1986 S. 1688 (1691).

5 Vgl. *Wassermeier*, Verdeckte Nutzungseinlagen, AG 1985 S. 285 (291); *Raupach*, zitiert nach *Meyer/Zattler*, Münchner Steuerfachtagung 1986 – Tagungsbericht, DStZ 1986, 307 (308).

kosten. Der Marktpreis ist der Preis, den ein fremder Dritter für entsprechende Leistungen bezahlen müßte. Dagegen beruhen die Selbstkosten auf den Aufwendungen, die dem Leistenden tatsächlich entstanden sind. Es ist davon auszugehen, daß beide Wertmaßstäbe häufig zu unterschiedlichen Ergebnissen führen werden. Eine spiegelbildliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen läßt sich daher nur erreichen, wenn auch die Wertmaßstäbe spiegelbildlich angewendet werden.

Beispiel: Sachverhalt wie oben. Auf der Basis des Marktpreiskonzepts ist der Gewinn der Grundstücksgesellschaft um die ortsübliche Miete (DM 200 000) zu erhöhen, der Gewinn der Handelsgesellschaft in entsprechenem Umfang zu mindern. Legt man das Selbstkostenkonzept zugrunde, würde lediglich der Betriebsausgabenabzug bei der Grundstücksgesellschaft neutralisiert (DM 100 000) und ein entsprechender Aufwand bei der Handelsgesellschaft erfaßt.

2. Rechtsfolgen

a) Marktpreisbewertung

Nach der Rechtsprechung des BFH sind verdeckte Gewinnausschüttungen mit dem Wert anzusetzen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter von einem fremden Dritten verlangen würde. Man kann diesen Wert als Fremdvergleichs- oder Marktpreis bezeichnen. Dieser Wert ist völlig unabhängig davon, ob dem Betrieb im Zusammenhang mit der Vorteilsgewährung Aufwendungen entstanden sind oder nicht. Eine spiegelbildliche Behandlung verdeckter Einlagen würde also bedeuten, daß diese ebenfalls mit dem Marktpreis bewertet werden müssen. Es ist daher nicht verwunderlich, daß die Mehrzahl derjenigen, die für die Anerkennung von Nutzungs- und Leistungseinlagen eintreten, stillschweigend von einer Marktpreisbewertung ausgeht⁶.

Die Ansicht der h. M., verdeckte Einlagen seien spiegelbildlich zur verdeckten Gewinnausschüttung mit dem Marktpreis zu bewerten, ist m. E. der Grund für die Weigerung der Rechtsprechung, verdeckte Nutzungs- und Leistungseinlagen dem Grunde nach anzuerkennen. Die Behauptung, Nutzungs- und Leistungseinlagen seien vom Gesetzgeber nicht vorgesehen, wird vom BFH nur vorgeschoben, um die sich aus der Bewertung von Nutzungs- und Leistungseinlagen mit dem Marktpreis ergebenden Konsequenzen nicht ziehen zu müssen; denn die zur Stützung dieser Behauptung angeführten Argumente können nicht überzeugen. Folgt man dieser These, stellt sich also die Frage, welche Rechtsfolgen so gravierend wären, daß der BFH es vorzieht, Jahrzehntelanger Kritik standzuhalten, statt die Zulässigkeit von Nutzungs- und Leistungseinlagen anzuerkennen.

Unstreitig dürfte sein, daß Nutzungs- und Leistungseinlagen im Falle ihrer Anerkennung den Gewinn der

vorteilsempfangenden Gesellschaft unmittelbar mindern.

Beispiel:

- (1) Der Gesellschafter einer GmbH überläßt dieser ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zur Nutzung. Anerkennung der Nutzungseinlage bedeutet auf der Basis des Marktpreiskonzepts, daß die ortsübliche Miete gewinnmindernd berücksichtigt werden muß.
- (2) Der Alleingesellschafter einer GmbH ist als deren Geschäftsführer unentgeltlich tätig. Anerkennung der Leistungseinlage bedeutet auf der Basis des Marktpreiskonzepts, daß ein fiktives Geschäftsführergehalt gewinnmindernd berücksichtigt werden muß.

Was könnte an diesem Ergebnis stören? Döllerer⁷ meint, es könne nicht angehen, daß ein Unternehmen „fingierte Aufwendungen“ als Betriebsausgaben geltend macht. Ihm mißfällt also offenbar, daß die Einlagen wie Betriebsausgaben abgezogen werden, ohne daß es zu Ausgaben kommt. Das ist jedoch keine Besonderheit der Nutzungs- bzw. Leistungseinlage. Schließlich kommt es auch im Falle der steuerlich anerkannten Einlage abnutzbarer Wirtschaftsgüter zum Abzug fingierter Betriebsausgaben.

Beispiel: Ein auf den Erinnerungswert von 1 DM abgeschriebenes Gebäude wird mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelebt. Die Abschreibungen beruhen nicht auf tatsächlich entstandenen Ausgaben, sind also fiktive Betriebsausgaben.

Im übrigen ist nicht einzusehen, weshalb zu Lasten des Steuerpflichtigen fiktive Mieterträge und sonstige Leistungsentgelte gewinnerhöhend erfaßt werden dürfen, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, auf der anderen Seite aber eine Gewinnminderung durch fiktive Betriebsausgaben im Falle der verdeckten Einlage nicht zulässig sein soll. Hat der Gesetzgeber – wie im Falle der Einlage „echter“ Wirtschaftsgüter – die Schaffung von Aufwandspotential durch entsprechende Bewertungsvorschriften angeordnet, kann dagegen nicht eingewandt werden, es komme zum Abzug fiktiver Betriebsausgaben.

Als weiteres Argument gegen die Anerkennung von Nutzungs- und Leistungseinlagen werden die Schwierigkeiten angeführt, die Angemessenheit der wie Betriebsausgaben zu verrechnenden Einlagen zu überprüfen. Döllerer⁸, der ein vehementer Gegner der Anerkennung von Nutzungs- und Leistungseinlagen ist, meint, es lasse sich nicht feststellen, ob und in welcher Höhe der Vorteil, ein Wirtschaftsgut unentgeltlich nutzen zu dürfen, den Gewinn der Gesellschaft erhöht habe. Sogar Raupach⁹, der mit großem Engagement für die Anerkennung der mit Marktpreisen bewerteten Nutzungs- und Leistungseinlage eintritt, glaubt, die praktischen Schwierigkeiten, die Angemessenheit der fiktiven Betriebsausgaben zu überprüfen, könnten – zumindest im Falle der unentgeltlichen Geschäftsführertätigkeit – eine Nichtanerkennung der Leistungseinlage rechtfertigen. Das

6 Vgl. z. B. Brezing, Verrechnungsentgelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht, Köln 1975 S. 91 ff.; Herzig/Förster, Vorteilsgewährung zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften, WPg. 1986, 289 (296).

7 Vgl. Döllerer, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1983, 407 (433).

8 Vgl. Döllerer, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986 S. 1857 (1861).

9 Zitiert nach Meyer/Zattler, Münchner Steuerfachtagung 1986, Tagungsbericht, DStZ 1986, 307 (308); im Ergebnis gl. A. Wassermeyer, Verdeckte Nutzungseinlagen, AG 1985, 285 (291 Tz. 5 und 292 Tz. 4).

Argument überzeugt nicht; denn zum einen überprüft die Finanzverwaltung auch die tatsächlich an einen Gesellschafter gezahlten Vergütungen auf ihre Angemessenheit hin. Wenn diese Aufgabe lösbar ist, muß sie auch für die Einlagenbewertung lösbar sein¹⁰. Zum anderen sind praktische Bewertungsschwierigkeiten niemals eine Rechtfertigung dafür, dem Steuerpflichtigen eine dem Grunde nach zulässige Gewinnkorrektur zu verweigern. Schätzprobleme gibt es häufig im Steuerrecht. Die Frage der Anerkennung von Nutzungs- und Leistungseinlagen kann also auf keinen Fall vom Grad der damit verbundenen Wertermittlungsprobleme abhängig gemacht werden. Deshalb ist auch eine unterschiedliche Behandlung von Nutzungs- und Leistungseinlagen mit praktischen Ermittlungsschwierigkeiten nicht zu rechtfertigen.

Beachtliche Steuervorteile lassen sich durch verdeckte Nutzungs- und Leistungseinlagen nicht erzielen. Oder doch? Auf der Gesellschaftsebene führt der Abzug fiktiver Betriebsausgaben zur Minderung des Gewerbeertrags und damit zur Einsparung von Gewerbesteuer. Der erzielbare Vorteil dürfte jedoch nicht größer sein als bei Entgeltlichkeit der Leistungen. Möglicherweise entstehen jedoch Vorteile auf der Gesellschafterebene. Das wäre insbesondere dann der Fall, wenn die Gewinnminderung auf der Gesellschaftsebene nicht durch eine Einkommenserhöhung auf der Gesellschafterebene ausgeglichen würde. Dann würden Gewinne nicht nur der Gewerbesteuer, sondern auch der Einkommensteuer entzogen. Ein solches Ergebnis läßt sich nur dann vermeiden, wenn die Rechtsfolgen auf der Gesellschafterebene nicht davon abhängen, ob die vom Gesellschafter erbrachte Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich erfolgte. Es stellt sich also die Frage, ob beispielsweise eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung genauso besteuert werden darf wie eine entgeltliche. Wer somit für eine Marktpreisbewertung verdeckter Einlagen eintritt, muß eine Rechtsgrundlage angeben können, welche die Besteuerung eines Nutzungs- oder Leistungsentgelts beim Gesellschafter zuläßt. Hier liegt der wirklich kritische Punkt des Marktpreisbewertungskonzepts¹¹.

*Wassermeyer*¹² meint, daß ein Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen gegenüber einer nahestehenden Person steuerlich nicht akzeptiert werden könne. Die Einnahmen, auf die verzichtet werde, seien als realisiert zu behandeln. Gestützt wird diese Ansicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Technik der doppelten Buchführung. Eine Rechtsquelle nennt *Wassermeyer* nicht. *Döllerer*¹³ hält diese Ansicht für „gefährlich“. *Herzig/Förster*¹⁴ sehen das Entgelt für die unentgeltlich gewährten Nutzungen und Leistungen in einer Wertsteigerung der Anteile des Gesellschafters. Im Privatbereich sind Wertsteigerungen jedoch nicht steuerbar. *Döllerer*¹⁵ äußert daher Zweifel an der Stichhaltigkeit der Argumentation. Die Anhänger der Fiktionstheorie behaupten, die unentgeltlich

vereinbarte Nutzungsüberlassung sei in Wahrheit ein entgeltlicher Vorgang, bei dem die Vergütung jedoch nicht ausbezahlt, sondern quasi in Verkürzung des Zahlungsweges sofort in (verdecktes) Eigenkapital umgewandelt werde.

Durch diese „Entgeltlichkeitsfiktionen“ kommen die Anhänger der Marktpreisbewertung zu plausiblen Ergebnissen; denn die Gewinnminderung auf der Gesellschaftsebene wird durch eine entsprechende Einkommenserhöhung auf der Gesellschafterebene neutralisiert. Es gibt allerdings Fälle, in denen die auf der Gesellschaftsebene eintretende Gewinnminderung nicht durch eine Besteuerung beim Gesellschafter kompensiert werden kann. In diesen Fällen kommt es zu endgültigen Steuervorteilen.

Beispiel: Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der in der Bundesrepublik Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, gibt seiner Gesellschaft ein unverzinsliches Darlehen, ohne besondere Kreditsicherheiten zu vereinbaren. Die Gesellschaft könnte marktübliche Zinsen im Wege der Nutzungseinlage gewinnmindernd geltend machen. Da Darlehnszinsen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht zu den Inlandseinkünften i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG gehören, entgehen Gewinne in Höhe der marktüblichen Zinsen der inländischen Besteuerung. Im Ausland werden die fiktiven Zinseinkünfte wohl nur besteuert, wenn eine § 1 AStG entsprechende Vorschrift existiert, was nicht in allen Ländern der Fall ist.

M. E. ist die Besteuerung eines tatsächlich weder vereinbarten noch zugeflossenen Nutzungs- oder Leistungsentgelts auf der Basis einer der genannten Entgeltlichkeitstheorien nicht gesichert; denn zumindest für das Einkommensteuerrecht gilt der Grundsatz, daß niemand verpflichtet ist, aus seinem Vermögen Erträge zu erwirtschaften. Die Entgeltlichkeitstheorien setzen diesen Grundsatz außer Kraft. Gegenüber einer Kapitalgesellschaft soll es keine unentgeltlich erbrachten Leistungen des Gesellschafters geben. Das erscheint bedenklich¹⁶. Sollten sich diese Zweifel an den rechtlichen Grundlagen der Entgeltlichkeitstheorien bestätigen, könnten durch die Anerkennung von Nutzungs- und Leistungseinlagen Gewinne in Höhe angemessener Nutzungs- und Leistungsvergütungen der Besteuerung endgültig entzogen werden, und zwar nicht nur in Fällen beschränkter Steuerpflicht, sondern ganz generell. Diese Befürchtungen scheinen mir die Ursache dafür zu sein, daß die Rechtsprechung sich schon so lange Zeit gegen die Anerkennung von Nutzungs- und Leistungseinlagen sträubt und wohl auch weiterhin sträuben wird. Es stellt sich daher die Frage, ob die Bewertung mit den Selbstkosten bessere Resultate liefert.

b) *Selbstkostenbewertung*

Durch die Anerkennung der mit Selbstkosten bewerteten Nutzungs- und Leistungseinlage kommt es zu einer verursachungsgerechten Zuordnung von Aufwendungen. Die Gesellschaft macht nur Aufwendun-

10 In diesem Sinne früher auch *Raupach*, Die verdeckte Nutzungseinlage, in: *Klein/Vogel* (Hrsg.), Festschrift v. Wallis, Bonn 1985, S. 309 (315 ff.).

11 Vgl. *Wassermeyer*, Einlagen in Kapital- und Personengesellschaften und ihre ertragsteuerliche Behandlung, StBj. 1985/86 S. 213 (230).

12 Vgl. *Wassermeyer* (FN 11), S. 233 f.

13 Vgl. *Döllerer*, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857 (1863).

14 Vgl. *Herzig/Förster*, Vorteilsgewährung zwischen verbündeten Kapitalgesellschaften, WPg. 1986, 289 (298).

15 Vgl. *Döllerer* (FN 13), S. 1863.

16 Gl. A. *Döllerer*, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857 (1863).

gen geltend, die durch ihre Tätigkeit veranlaßt sind, und zwar in Höhe der tatsächlich entstandenen Ausgaben.

Beispiel:

(1) Der Gesellschafter überläßt seiner Gesellschaft ein bebautes Grundstück unentgeltlich zur Nutzung. Die Gebäudeabschreibungen und die sonstigen Unterhaltskosten betragen DM 20 000. Diese Aufwendungen könnten von der Gesellschaft im Wege der verdeckten Nutzungseinlage gewinnmindernd berücksichtigt werden.

(2) Aufgrund seiner guten Bonität erhält der Gesellschafter von seiner Hausbank ein besonders günstiges Darlehen. Einen Teil der Darlehenssumme überläßt er unentgeltlich seiner Gesellschaft zur Nutzung. Die Gesellschaft könnte die anteiligen Zinsaufwendungen im Wege der Nutzungseinlage absetzen.

Der Umstand, daß die Gesellschaft die Ausgaben weder selbst getragen hat noch zu tragen verpflichtet war, spricht nicht gegen die Zulässigkeit der Einlage; denn zum einen werden nicht die fremden Aufwendungen als solche geltend gemacht. Diese bilden vielmehr nur den Bewertungsmaßstab für die Einlage. Zum anderen gehört weder die tatsächliche Verausgabung noch die Pflicht zur Kostentragung zu den Merkmalen des Betriebsausgabenbegriffs, was allerdings von der Rechtsprechung bisher noch nicht akzeptiert wird¹⁷. Die Finanzverwaltung¹⁸ gestattet jedenfalls im zweiten Fall den Abzug der vom Gesellschafter getragenen Zinsen durch die Gesellschaft. Die vorgeschlagene Behandlung wird also bereits praktiziert, obwohl der BFH noch immer behauptet, Nutzungseinlagen gäbe es nicht.

Auch im Falle der unentgeltlichen Überlassung abnutzbarer Wirtschaftsgüter sollte die Finanzverwaltung akzeptieren, daß die Gesellschaft die Abschreibungen absetzt. Nach der von der Finanzverwaltung¹⁹ anerkannten Rechtsprechung des IV. Senats des BFH²⁰ kann nämlich ein unentgeltlich Nutzungsberechtigter – und nichts anderes ist die Gesellschaft – die Abschreibungen geltend machen, die der Eigentümer absetzen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftszielung nutzen würde²¹. Selbst Döllerer²² meint, daß diese Rechtsprechung auf Kapitalgesellschaften übertragbar sei.

Die Selbstkostenbewertung hat den Vorteil, daß es nicht zu dem von Döllerer kritisierten Abzug fiktiver Betriebsausgaben kommen kann. Die vorteilempfangende Gesellschaft kann nämlich nur Aufwendungen geltend machen, die dem Gesellschafter oder einem Dritten tatsächlich entstanden sind. Künstliches Aufwandspotential kann durch die Einlage nicht geschaffen werden. Sind keine Aufwendungen entstanden, ist die Einlage mit null zu bewerten. Damit kann das von Raupach angenommene Schätzproblem nicht auftreten.

17 Vgl. dazu ausführlich Verf., Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18 ff.; ders., Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986 ff.

18 Abschn. 36 a Abs. 2 Satz 6 KStR 1985.

19 BMF-Schreiben v. 10. 7. 1984, BStBl. I 1984, 460.

20 BFH v. 20. 11. 1980, BStBl. II 1981, 68.

21 Gl. A. Wismeth, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985, S. 188 (Fall 1).

22 Vgl. Döllerer, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857 (1860 f.).

Beispiele:

(1) Der Gesellschafter überläßt der Gesellschaft unentgeltlich ein unbebautes Grundstück. Solange keine Aufwendungen anfallen, die der Gesellschafter als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzen könnte, wenn er das Grundstück selbst zur Einkunftszielung nutzen würde, ist die Nutzungseinlage mit null zu bewerten.

(2) Der Gesellschafter überläßt der Gesellschaft ein unverzinsliches Darlehen aus seinem Eigenkapital, d. h. ohne sich zu refinanzieren. Mangels Zinsaufwendungen beim Gesellschafter ist der Einlagewert null²³.

(3) Der Gesellschafter ist für seine Gesellschaft unentgeltlich als Geschäftsführer tätig. Mangels tatsächlicher Aufwendungen kann ein fiktives Geschäftsführergehalt nicht im Wege der Leistungseinlage abgezogen werden²⁴.

Die Frage, ob eine Einlage dem Grunde nach anzusetzen ist, muß streng unterschieden werden von der Bewertungsfrage, und zwar auch dann, wenn der Wertansatz null ist. Im Ergebnis ist es zwar gleichgültig, ob man formuliert, die Einlage ist dem Grunde nach nicht anzuerkennen oder ob man sagt, die Einlage ist dem Grunde nach anzuerkennen und mit null zu bewerten. Eine Gewinnkorrektur ist in jedem Fall ausgeschlossen. Die sprachliche Ungenauigkeit kann jedoch zu falschen Schlüssefolgerungen führen. So meint beispielsweise Wassermeyer²⁵, Leistungseinlagen seien generell unzulässig, weil in der Einkommensteuer anerkannt sei, daß weder ein Einzel- noch ein Mitunternehmer den erwirtschafteten Gewinn um einen fiktiven Unternehmerlohn kürzen dürfe. Er verkennt, daß dieses Ergebnis eine Folge der Bewertungs- und nicht der Ansatzvorschriften ist; denn in anderen Fällen sind Leistungseinlagen sehr wohl zulässig und erforderlich. Ein generelles Verbot von Leistungseinlagen existiert demnach nicht.

Beispiel: Die private Hausangestellte eines Mitunternehmers hilft im Betrieb der Mitunternehmerschaft aus. Das anteilige Gehalt ist im Wege der Leistungseinlage gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, daß die Bewertung von Nutzungs- und Leistungseinlagen mit Selbstkosten stets nur eine verursachungsgerechte Zurechnung tatsächlich entstandener Aufwendungen bewirkt. Zur Schaffung fiktiven Aufwandspotentials kann es nicht kommen, Schätzprobleme treten nicht auf. Beim Gesellschafter müssen auch keine fiktiven Einnahmen versteuert werden. Die von Wassermeyer²⁶ angenommenen „Schattenseiten“, die eine Anerkennung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen durch die Rechtsprechung hätte, existieren also nicht. Kurz gesagt: Die Bewertung von Nutzungs- und Leistungseinlagen mit den Selbstkosten führt zu vernünftigen Ergebnissen. Zu untersuchen bleibt, ob sie auch mit den gesetzlichen Bestimmungen vereinbar ist.

23 Gl. A. Wismeth, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985, S. 191 (Fall 1).

24 Gl. A. Wismeth, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985, S. 193 (Fall 1).

25 Vgl. Wassermeyer, Verdeckte Nutzungseinlagen, AG 1985, 285 (291).

26 Vgl. Wassermeyer, Verdeckte Nutzungseinlagen, AG 1985, 285 (292 Tz. 2).

3. Rechtsgrundlagen

Der Umstand, daß die Bewertung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen mit dem Marktpreis entweder zur Besteuerung fiktiver Einkünfte oder zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führt, müßte hingenommen werden, wenn dieser Wertansatz gesetzlich vorgeschrieben wäre. Das ist jedoch nicht der Fall.

Zwingende handelsrechtliche Grundsätze für die Bewertung von Einlagen, die aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch steuerlich zu beachten wären, haben sich noch nicht herausgebildet²⁷. Auch das Körperschaftsteuergesetz enthält keine Anweisungen über den Ansatz und die Bewertung verdeckter Einlagen. Nach der Rechtsprechung²⁸ sind deshalb die einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften²⁹ anzuwenden. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG werden Einlagen mit dem Teilwert bewertet. Der Teilwert von Nutzungen und Leistungen entspricht den Selbstkosten³⁰. Eine Ausnahme sollte nach früherer Rechtsprechung³¹ für Grundstücksnutzungen gelten. Hier sollte es auf die ortsübliche Miete, also den Marktpreis, ankommen. Diese Sonderbehandlung hat der IX. Senat des BFH³² jetzt aufgegeben. Damit entspricht nur die Selbstkostenbewertung dem geltenden Recht. Angesichts dieser eindeutigen Rechtslage und der vernünftigen Ergebnisse, die sich bei der Selbstkostenbewertung ergeben, stellt sich die Frage, weshalb der BFH noch zögert, die Einlagefähigkeit von Nutzungen und Leistungen dem Grunde nach anzuerkennen. Mit ein Grund dürften sicherlich die fiskalischen Auswirkungen sein. So begründet beispielsweise der VIII. Senat des BFH³³ die Ablehnung verdeckter Einlagen wie folgt:

„Wenn schließlich das Finanzamt (Herv. d. Verf.) meint, die verdeckte Einlage sei gleichsam die Umkehrung der verdeckten Gewinnausschüttung, der Verzicht auf Pachtzins müsse deshalb als verdeckte Einlage behandelt werden, so verkennt es die unterschiedliche Interessenlage (Herv. d. Verf.) bei verdeckten Gewinnausschüttungen und bei verdeckten Einlagen. Die verdeckte Gewinnausschüttung vermindert das Vermögen der Kapitalgesellschaft und entzieht damit Vermögensteile der ... Gewerbesteuer ... Die verdeckte Einlage vermehrt dagegen das Vermögen der Kapitalgesellschaft und führt damit Vermögensteile der doppelten Besteuerung zu.“

Der letzte Satz klingt, als wäre die Nichtanerkennung der verdeckten Einlage eine Wohltat für den Steuerpflichtigen. Das Gegenteil ist jedoch der Fall. Tatsächlich entstandene Ausgaben, die durch die betriebliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft veranlaßt sind, werden vom Abzug ausgeschlossen. Offenbar hat der BFH größere Sorgen um das Steueraufkommen als die Finanzverwaltung.

Diese fiskalischen Auswirkungen allein können die ablehnende Haltung der Rechtsprechung aber wohl nicht erklären. Möglicherweise befürchtet man, eine

Anerkennung der mit Selbstkosten bewerteten Nutzungs- und Leistungseinlagen könnte Auswirkungen auf die Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen und damit weitere negative Folgen für das Steueraufkommen nach sich ziehen. Diese Gefahr wäre m. E. nicht von der Hand zu weisen.

C. Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen

1. Herrschende Meinung

Wären verdeckte Einlagen tatsächlich mit dem Teilwert (Selbstkosten) zu bewerten, ließe sich die eingangs geforderte Spiegelbildlichkeit der Bewertung verdeckter Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen häufig nicht gewährleisten; denn verdeckte Gewinnausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung nicht mit dem Teilwert, sondern mit dem Marktpreis anzusetzen. Die ungleichen Bewertungsmaßstäbe müßte man hinnehmen, wenn es im Körperschaftsteuergesetz Spezialnormen gäbe, die die einkommensteuerliche Entnahmeansatz- und/oder Entnahmeverbungsvorschrift verdrängen würden. Tatsächlich wird allgemein angenommen³⁴, daß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine solche, die einkommensteuerlichen Entnahmeverbungsvorschriften verdrängende Spezialnorm ist. Die Vorschrift soll eine Doppelfunktion haben. Sie soll sowohl den Ansatz als auch die Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen regeln.

Folgt man dieser Ansicht, müßte die Schlußfolgerung lauten: Der Gesetzgeber hat die spiegelbildliche Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen offenbar nicht gewollt; denn andernfalls hätte er eine die einkommensteuerlichen Entnahmeverbungsvorschriften verdrängende Spezialnorm schaffen können, so wie dies für die verdeckten Gewinnausschüttungen geschehen ist. Diese Auffassung wird von Wismeth³⁵ vertreten, der ein Befürworter der mit Selbstkosten bewerteten Nutzungs- und Leistungseinlage ist.

2. Stellungnahme

Der Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist derart dürrig, daß er für jede Interpretation offen ist. Die Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift läßt jedoch Zweifel aufkommen, ob die Ansicht, der Gesetzgeber habe durch sie die einkommensteuerlichen Entnahmeverbungsvorschriften außer Kraft setzen wollen, aufrecht erhalten werden kann. Bis 1928 ging der RFH davon aus, daß Entnahmen im Einkommensteuerrecht mit dem gemeinen Wert (Marktpreis) anzusetzen seien. Für das Körperschaftsteuerrecht konnte nichts anderes gelten, da es noch keine eigenen Gewinnermittlungsvorschriften enthielt und mit dem körperschaftsteuerlichen Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung noch keine inhaltlichen Unterschiede zur Entnahme

27 Vgl. Döllerer, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857 (1859 f.).

28 BFH v. 30. 4. 1968, BStBl. II 1968, 720; v. 16. 11. 1977, BStBl. II 1978, 386.

29 §§ 4 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG.

30 Vgl. Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 432.

31 BFH v. 29. 11. 1960, BStBl. III 1961, 183; v. 23. 3. 1961, HFR 1961, S. 198.

32 BFH v. 30. 10. 1984, DB 1985, 1508.

33 BFH v. 22. 11. 1983, BB 1984, 513.

34 Statt aller vgl. Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975, S. 81.

35 Vgl. Wismeth, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985, S. 93.

verbunden wurden. Mit seinem Urteil vom 13. 12. 1928 änderte der RFH³⁶ seine Rechtsprechung, indem er den Teilwertgedanken in das Einkommensteuerrecht einführt:

„Der Gewinn wird dadurch erstrebt, daß die Erfolge der Tätigkeit und Arbeit in der allgemeinen Wirtschaft verwertet und in Geld oder geldwerte Güter umgesetzt werden . . . Werden aber zum Umsatz erzeugte oder beschaffte Wirtschaftsgüter, vor der Verwertung zur Gewinnerzielung, im eigenen Betrieb verwendet oder aus dem Betrieb heraus . . . abgegeben, dann sind sie in Wirklichkeit nicht zur Gewinnerzielung im Betrieb verwendet, führen nicht zu Einnahmen des Betriebs und können hiernach nicht . . . mit den Preisen des Verbrauchsortes bewertet werden“. Man kann es einem Kaufmann nicht zumuten, wenn er aus seinem Geschäft seiner Ehefrau als Pelzhändler einen wertvollen Pelz oder als Goldwarenhändler einen teuren Schmuck schenkt, nun sich zur Gewinn- und Einkommensteuerberechnung den Wert ansetzen zu lassen, der aus diesen Dingen beim Weiterverkauf, bei der Veräußerung zur Gewinnerzielung zu bekommen war. Ebenso kann man von dem Inhaber eines luxuriösen Gastwirtschaftsbetriebs nicht verlangen, daß er sich die selbstverehrten Speisen zu den Preisen seiner Speisekarte anrechnen lasse usw. (vgl. Becker, StuW 1928 Sp. 1252 ff.). Maßgebend muß vielmehr sein, was der selbstverwertete Gegenstand im Rahmen des Betriebs in der Zeit des eigenen Verbrauchs (usw.) Wert gewesen ist. Dabei muß außer acht bleiben, was die weitere Betriebsverwertung an Unkosten verursacht haben würde, und was hernach angemessenerweise als Nutzen daraufzuschlagen gewesen wäre.“

Zu dieser Wertung kam der RFH ohne gesetzliche Grundlage. Der Gesetzgeber übernahm den Teilwert als Bewertungsmaßstab für die Entnahme erst im Einkommensteuergesetz von 1934. Im Jahre 1971 hatten Steuerreformkommission³⁷ und Finanzverwaltung³⁸ vorgeschlagen, den gemeinen Wert als Bewertungsmaßstab für Entnahmen wieder einzuführen, um Gewinnverlagerungen in das Ausland zu verhindern. Der Gesetzgeber ist diesem Vorschlag wegen der damit verbundenen Auswirkungen auf den Privatverbrauch der Unternehmer nicht gefolgt, wodurch er die Wertung des RFH nochmals bestätigt hat³⁹. Das Gewinnverlagerungsproblem hat er durch Einführung des § 1 AStG gelöst.

36 RFH v. 13. 12. 1928, RFHE 24, 257.

37 Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Abschnitt V, Tz. 185 ff.

38 Vgl. Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BR-Dr. 700/73, S. 27, 255 f.

39 So bereits *Salditt*, Das fingierte Entgelt – creation of income?, StuW 1971, 107 (118 f.).

40 RFH v. 19. 12. 1935, RStBl. 1936, 252.

41 Vgl. *Blümich*, Berlin 1939, § 6 KStG 1934 Anm. 17 (S. 223); *Kennerknecht/Bülow*, Stand Mai 1943, KStG 1934 S. 381 Anm. 11; *Mirre/Dreutter*, München/Berlin 1939, § 6 KStG 1934 Anm. 170 (S. 517 f.).

42 Vgl. *Kohlenbach*, Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, DB 1959 S. 606 f.

43 Vgl. *Thiel*, Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, DB 1962, 1482 (Beispiel 3).

44 Vgl. *Voss*, Das zeitliche und wertmäßige Kongruenzprinzip bei verdeckten Gewinnausschüttungen, DStR 1965, 28 (30).

45 Vgl. *Westerfelhaus*, Verdeckte Gewinnausschüttungen als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 1. Aufl., Düsseldorf 1956, S. 237.

Nachdem der Teilwert in das Einkommensteuergesetz 1934 als Bewertungsmaßstab für die Entnahme eingeführt worden war, hat der RFH⁴⁰ diesen Wertansatz auch für die Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen herangezogen. Die einschlägigen Kommentare zum KStG 1934⁴¹ lassen hieran keinen Zweifel. Die erstmalige Einführung des Begriffes der verdeckten Gewinnausschüttung in das KStG 1934 hatte also keinen Einfluß auf den Bewertungsmaßstab. Noch Anfang der 60er Jahre gingen sowohl *Kohlenbach*⁴² als auch *R. Thiel*⁴³ in ihren Beispielen stillschweigend vom Teilwert aus. 1965 bezieht sich *Voss*⁴⁴ ausdrücklich auf diesen Wertansatz. Keiner der Autoren zieht den gemeinen Wert auch nur in Erwägung. Widersprüchlich sind dagegen die Ausführungen von *Westerfelhaus*. Am Schluß sowohl der ersten⁴⁵ als auch der zweiten Auflage⁴⁶ seiner vielbeachteten Monographie zur verdeckten Gewinnausschüttung spricht er sich für die Bewertung von Sach- „Entnahmen“ mit dem Teilwert aus. In krassem Widerspruch dazu stehen seine Ausführungen zur Behandlung von Unterpreislieferrungen an Gesellschafter. Dort geht er nämlich von der Maßgeblichkeit des gemeinen Wertes aus. In der ersten Auflage⁴⁷ begründet er seine Ansicht mit Hinweis auf drei RFH-Urteile⁴⁸, die in der zweiten Auflage nicht mehr zitiert werden, weil sie nicht einschlägig waren. Statt dessen verweist *Westerfelhaus*⁴⁹ auf eine andere Entscheidung des RFH⁵⁰, die aber ebenfalls nicht einschlägig ist, weil sie aus der Zeit vor Einführung des Teilwertgedankens stammt. Möglicherweise liegt hier der Anfang vom Ende des Teilwertgedankens in der Körperschaftsteuer. Mit der Verbreitung der sog. Fiktionstheorie setzte sich jedenfalls der Fremdvergleichspris als Bewertungsmaßstab durch. Nur wenige Autoren⁵¹ hielten diese Entwicklung für bedenklich. Inzwischen ist die Fiktionstheorie vom BFH aufgegeben worden, was allerdings bisher ohne Konsequenzen für die Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen geblieben ist⁵².

Angesichts dieser Entstehungsgeschichte scheinen die von *Herzig/Förster*⁵³ gegen die Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen mit dem Teilwert vorgebrach-

46 Vgl. *Westerfelhaus/Glade*, Verdeckte Gewinnausschüttungen als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 2. Aufl. Düsseldorf 1961, S. 377.

47 Vgl. *Westerfelhaus* (FN 45), S. 84 f.

48 RFH v. 2. 1. 1922, RFHE 8, 68 (Rübenlieferung der Gesellschafter an die Gesellschaft zu einem überhöhten Preis); RFH v. 4. 11. 1932, StuW II 1933 Nr. 123 (Verkauf eines zum Anlagevermögen (!) gehörenden Grundstücks); RFH v. 18. 1. 1938, RStBl. 1938, 815 (Zeitpunkt der Berücksichtigung einer vGA, die auf dem Wegfall einer Darlehensforderung beruht).

49 Vgl. *Westerfelhaus/Glade* (FN 46), S. 156 f.

50 RFH v. 27. 11. 1928, StuW II 1929, Nr. 284.

51 Vgl. *Meyer-Arndt*, Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1967, 1281 ff.; ders., Zulässigkeit einer Fiktion im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen, DB 1967, 1739 f.; *Salditt*, Das fingierte Entgelt – creation of income?, StuW 1971, 107 (115 ff.).

52 Vgl. *Brezing*, Die Fiktionstheorie ist überholt und was hat sich geändert?, FR 1979, 499; *Lang*, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, FR 1984, 629 (635 f.).

53 Vgl. *Herzig/Förster*, Vorteilsgewährung zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften, WPg. 1986, 289 (291 FN 20).

ten Argumente wenig stichhaltig. Danach kann einer Bewertung mit dem Teilwert „... nicht zugestimmt werden, da die Regelung der vGA den der Gesellschaft entgangenen Gewinn erfassen soll. Dieser wird aber i. d. R. durch den Einzelverkaufspreis des übertragenen Wirtschaftsgutes oder der überlassenen Nutzung bestimmt.“ Man ist geneigt, die Autoren zu fragen, woher sie dieses Wissen nehmen. Aus dem Gesetz läßt sich derartiges m. E. nicht ablesen. Die Argumentation geht vermutlich zurück auf Äußerungen von Döllerer⁵⁴. Dieser meint, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gehe von der Vorstellung eines „richtigen“ Gewinns aus, wobei er als „richtig“ denjenigen Gewinn definiert, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer im Normalfall erzielen könnte. Mit Recht wendet Pezzer⁵⁵ gegen diese Argumentation ein, sie habe den Charakter eines Zirkelschlusses. Was „richtiger“ Gewinn im Sinne des Steuerrechts ist, muß aus den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften abgeleitet werden. Aus diesen läßt sich jedoch nicht entnehmen, daß nur der Gewinn „richtig“ ist, der unter Beachtung zivilrechtlicher Sorgfaltspflichten erzielbar ist.

M. E. ist kein Grund ersichtlich, die einkommensteuerlichen Entnahmeverordnungen nicht auch auf die Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften anzuwenden. Es ist auch kaum verständlich, weshalb der Grundsatz, niemand sei verpflichtet, aus seinem Vermögen Erträge zu erwirtschaften, nur für natürliche Personen, nicht aber für Kapitalgesellschaften gelten soll⁵⁶. Weshalb sollte nicht auch eine Kapitalgesellschaft unentgeltlich für ihren Gesellschafter tätig werden können, solange sich die dadurch verursachten Kosten nicht gewinnmindernd auswirken? Vergegenwärtigt man sich nochmals die Begründung, mit welcher der BFH den Teilwertgedanken in das Ertragsteuerrecht einführte, kann nur der am Markt realisierte Gewinn ein „richtiger“ Gewinn sein. Wertabgaben an einen Gesellschafter führen nur insoweit zu einer Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft, als dies durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorgeschrieben ist. Liefert eine Kapitalgesellschaft Waren an einen Gesellschafter zum Einkaufspreis (= Teilwert), führt dies ebensowenig zu einer Gewinnkorrektur wie die Lieferung von einer Mitunternehmerschaft an einen Mitunternehmer.

D. Zusammenfassung

1. Die Behandlung verdeckter Nutzungs- und Leistungseinlagen ist ein seit Jahrzehnten kontrovers diskutiertes Thema. Die Rechtslage ist unverändert. Während der BFH nach wie vor behauptet, Nutzungs- und Leistungseinlagen seien bereits dem Grunde nach unzulässig, bemüht sich das Schrifttum, die in der Tat unhaltbaren Argumente der Rechtsprechung zu widerlegen.
2. Die Ursache für die Weigerung der Rechtsprechung, Nutzungs- und Leistungseinlagen dem Grunde nach anzuerkennen, liegt m. E. auf der Ebene der Bewertung verdeckter Einlagen. Theoretisch gibt es zwei

54 Vgl. Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975, S. 39.

55 Vgl. Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986, S. 42.

Alternativen der Bewertung: den Marktpreis und den Teilwert. Da sich das Schrifttum nur mit der Frage beschäftigt, ob Nutzungs- und Leistungseinlagen dem Grunde nach anzuerkennen sind, wurde das Bewertungsproblem bisher kaum erörtert.

3. Die h. M. im Schrifttum tritt – meist stillschweigend – für eine Bewertung mit dem Marktpreis ein. Bei diesem Bewertungsansatz lassen sich ungerechtfertigte Steuervorteile nur vermeiden, wenn die einlagebedingte Gewinnminderung durch eine entsprechende Einkommenserhöhung beim Gesellschafter kompensiert wird. Dafür fehlt es jedoch m. E. an einer Rechtsgrundlage. Abgesehen davon lassen sich ungerechtfertigte Steuervorteile nicht völlig ausschließen, wenn der Gesellschafter in der Bundesrepublik Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig ist.

4. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG sind Einlagen mit dem Teilwert zu bewerten. Der Teilwert von Nutzungen und Leistungen entspricht nach ständiger Rechtsprechung nicht dem Marktpreis, sondern den Kosten, die dem Überlassenden bzw. Leistenden entstanden sind. Nur die Selbstkostenbewertung ist mit dem Gesetz vereinbar. Sie führt auch zu vernünftigen Ergebnissen und wird daher bereits von der Finanzverwaltung in Einzelfällen akzeptiert, obwohl der BFH nach wie vor behauptet, Nutzungs- und Leistungseinlagen seien nicht zulässig.

5. Eine spiegelbildliche Behandlung verdeckter Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen erfordert, daß auch verdeckte Gewinnausschüttungen mit dem Teilwert bewertet werden. Nach h. M. sollen die einkommensteuerlichen Entnahmeverordnungen jedoch – anders als die Einlagevorschriften – im Körperschaftsteuerrecht nicht anwendbar sein, weil es für diese Fälle die Spezialnorm des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gibt. Eine Analyse der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift läßt Zweifel an der Richtigkeit der h. M. aufkommen. M. E. sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen mit dem Teilwert zu bewerten.

6. Als Ergebnis ist festzuhalten, daß jede Art der Vorteilsgewährung dem Grunde nach eine Gewinnkorrektur durch Ansatz einer verdeckten Einlage bzw. verdeckten Gewinnausschüttung rechtfertigt. Dennoch führt nicht jede Vorteilsgewährung zwangsläufig auch zu einer Gewinnkorrektur. Ob eine Gewinnberechtigung erforderlich ist, muß auf der Basis des Teilwertgedankens beurteilt werden.

7. Der erste Senat des BFH⁵⁷ hat dem Großen Senat inzwischen die mit der verdeckten Einlage zusammenhängenden Rechtsfragen zur Entscheidung vorgelegt. Seinen Ausführungen zur Einlagefähigkeit von Nutzungen ist nichts hinzuzufügen. Widersprüchlich sind jedoch die Aussagen zur Bewertungsfrage. Einerseits soll der Gewinn der vorteilsempfangenden Gesellschaft um den Teilwert der Nutzungen zu vermindern sein⁵⁸. Das heißt: Die Einlage ist mit den Selbstkosten zu bewerten. Damit unvereinbar ist m. E. die Vorstellung, die vorteilsgewährende Gesellschaft realisiere pro rata temporis einen Ertrag aus Nutzungsüberlassung⁵⁹, sofern damit ein Ertrag in Höhe des Fremdvergleichspreises gemeint sein sollte.

56 Gl. A. offenbar Wassermeyer, Verdeckte Nutzungseinlagen, AG 1985, 285 (291).

57 BFH v. 20. 8. 1986, DB 1986, 2637.

58 BFH v. 20. 8. 1986, DB 1986, 2637 (2641 Nr. 4a).

59 BFH v. 20. 8. 1986, DB 1986, 2637 (2642f Buchstabe „B“).