

Verdeckte Gewinnausschüttungen als Prüfungsfeststellungen

Vortrag am 4.11.2026

von 15.45 Uhr bis 16.30 Uhr

Prof. Dr. Christoph Uhländer
(1. Vorsitzender des Steuerforums)

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Themenübersicht:

- Begriffsbestimmung der vGA als „Rechtsfigur“ des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.
- Steuerrechtliche Folgen der vGA auf der Ebene der KapG ↔ Anteilseigner
- Typische Fallgruppen zur vGA im Rahmen der Außenprüfung.
- Abgrenzung: vGA ↔ Korrekturverfahren (§ 32a Abs. 1 KStG).
- Abgrenzung: vGA ↔ Haftungsverfahren (§ 73 AO → OG für OT als vGA).
- Abgrenzung: vGA ↔ Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO).
- Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).
- Abgrenzung: vGA ↔ Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 S. 5 KStG).
- Abgrenzung: vGA ↔ steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG ↔ §§ 17, 20 EStG).
- Abgrenzung: vGA ↔ KSt-Organschaft (§§ 14 ff. KStG → Folgen vGA an OT).
- Abgrenzung: vGA ↔ Umsatzsteuer (§§ 3 Abs. 1b, 3 Abs. 9a UStG).
- Abgrenzung: vGA ↔ Schenkungsteuer (§ 7 ErbStG: vGA ≠ Schenkung).
- Abgrenzung: vGA ↔ Steuerstrafrecht (§§ 370 ff. AO bzw. § 171 Abs. 5 AO).
- Abgrenzung: vGA ↔ Hinweispflichten StB (§ 675 BGB).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Literaturübersicht:

► **Aufsätze** zur inhaltlichen Bandbreite der vGA (z.B.):

- *Briese*, Systemrationalität im Steuerrecht auf Basis der doppelten Buchführung, DStR 2024, S. 508 ff. *(Anm.: Beitrag mit dezidierten Ausführungen zur Buchungstechnik einer vGA).*

- *Fischer/Daigfuß,* Verdeckte Gewinnausschüttungen bei AG, DStR 2025, S. 1847 ff.,

- Griemla, Das Verständigungsverfahren als Erkenntnisinstrument? IStR 2026, S. 282 ff. *(Anm.: Überpreislieferungen einer inländischen Muttergesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft als vGA mit Folgen für § 8b Abs. 5 KStG?).*

- *Jäschke,* Weltverbesserung durch verdeckte Gewinnausschüttung – Politisch motivierte Maßnahmen bei Eigen- und Beteiligungsgesellschaften der öffentlichen Hand aus ertragsteuerrechtlicher Sicht, DStR 2024, S. 1153 ff.

- *Neyer,* Einlagenrückgewähr: Strafsteuer ↔ vGA?, DStR 2016, S. 1841 ff.

- *Klaus/Manthey,* Inkongruente Gewinnausschüttung aus Kapitalgesellschaften im Zivil- und Steuerrecht, MittBayNot 2023, S. 558 ff. u. MittBayNot 2024, S. 10 ff.

- *Zabel*, Übersehene Schenker? Steuerliche Folgen verdeckter Gewinnausschüttung im nationalen wie grenzüberschreitenden Fall, FR 2026, S. 210 ff.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Literaturübersicht:

► **Kommentare** mit ausführlichen Erläuterungen zur vGA (z.B.):

- *Alvermann/Mückl/Schwedhelm,* in: Streck, KStG 11. Aufl. 2026, § 8 KStG Rn. 120 ff.

- *Constantin-Krawinkel,* in: Eilers/Gleske/Hüther/Knapp, Handbuch Unternehmens-finanzierung, München 2024, S. 285 ff.

- *Fischer*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 6 Rn. 38 ff.

- *Gosch*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rn. 156 ff.

- *Klein/Müller*, in: Mössner/Oellerich/Valta, KStG, § 8 KStG Rn. 191 ff.

- *Micker*, in: BeckOK KStG, Micker/Pohl, § 8 KStG Rn. 171 ff. (Stand 7/2026).

- *Moshövel*, in: Oppenländer/Trölitzsch, Praxishandbuch der GmbH-Geschäftsführung, 4. Aufl. 2025, § 39 Rn. 47 ff.

- *Mühlhäuser*, in: Münchener Anwaltshandbuch, Hrsg. Römermann, 5. Aufl. 2023, S. 901 ff.

- *Pfirrmann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG.

- *Rengers*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 220 ff.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ↔ **Jahresüberschuss** (GuV) ↔ **vGA**

► **Verhältnis Gesellschaftsrecht (§ 29 GmbHG, § 268 HGB) ↔ Steuerrecht**:

	Jahresüberschuss lt. GuV (HB)		***Bilanzgewinn***
+	Gewinnvortrag (aus früheren Jahren)	*./.*	*Gewinnvortrag*
./.	Verlustvortrag (aus früheren Jahren)	+	*Verlustvortrag*
./.	Einstellung in Gewinnrücklagen	+	*Einstellung in GR*
./.	Vorabausschüttungen im laufenden Wj.	+	Vorabausschüttungen
	(= Zahlung auf künftigen Gewinn; keine ausdrückliche Norm; h.A.: zulässig, wenn entspr. Beschluss)		
=	**Bilanzgewinn i.S.d. § 29 GmbHG**	=	***Jahresüberschuss***

► Gewinnbegriff durch **BV-Vergleich** gem. § 4 Abs. 1 EStG im **Steuerrecht** ↔ Folgen vGA.

► Gewinnbegriff durch **GuV** (Erträge/Aufwendungen) im **Handelsrecht** ↔ Folgen vGA.

► Gesetzliche Regelung zur **GuV** durch § 260 Abs. 2 HGB 1897 zunächst für Aktiengesellschaften.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ↔ Jahresüberschuss (GuV) ↔ vGA

► **Betriebsvermögensvergleich** → **für jede Rechtsform!**

	Betriebsvermögen am Schluss des WJ	[Kapital lt. Steuerbilanz]
./.	Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen WJ	
=	Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG	Anm.: Relevant für vGA nach BFH
+	Entnahmen im laufenden WJ Anm.: Vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	[§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG]
./.	Einlagen im laufenden WJ Anm.: Vgl. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG	[§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG]
=	**Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG**	[§§ 15, 5 Abs. 1 EStG]

► Vorläufer: §§ 18, 22 sächs. EStG v. 22.12.1874 („Reingewinn“: Bilanz nach HGB).

► Vorläufer: §§ 7 Nr. 3, 14 preuß. EStG v. 24.6.1891 („Geschäftsgewinn“: ADHGB 1861).

► Vorläufer: §§ 6 Nr. 3, 13 preuß. EStG v. 19.6.1906 („Geschäftsgewinn“: HGB 1900).

► Vorläufer: §§ 7, 33 EStG 1920 („Geschäftsgewinn“ BE ./. BA mit „BV-Vergleich“).

► Vorläufer: §§ 3, 12 EStG 1925 („Geschäftsgewinn“ BE ./. BA mit „BV-Vergleich“).

► Vorläufer: §§ 2, **4 Abs. 1** EStG 1934 („**BV-Vergleich**“ mit dem heutigen Wortlaut“).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsgrundlagen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Rechtsgrundlage: KStG „erst“ ab 1920; zuvor für die AG in § 1 Nr. 4 u. § 16 preuß. EStG 1891 = ESt.

► **Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG**:

„Auch verdeckte Gewinnausschüttungen … mindern das Einkommen nicht.“

► **Keine gesetzliche Legaldefinition** der vGA, aber ständige **Rspr. des BFH** (zuvor **RFH**).

► Vorläufer: § 9 KStG 1920 v. 30.3.1920 mit allg. Verweis auf das EStG; aber ohne „vGA“.

► Vorläufer: § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 v. 10.8.1925 *„Für die Steuerpflicht des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob es an die Gesellschafter ... verteilt wird oder nicht.“*

► Vorläufer: § 6 KStG 1934 v. 16.10.1934 *„Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach …. . Hierbei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen.* § 7 Satz 2 KStG 1934 v. 16.10.1934 *„Ausschüttungen jeder Art … dürfen das Einkommen nicht mindern.“*

► Vorläufer: KStG 1961, KStG 1965, seit KStG 1977 v. 31.8.1976 § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsgrundlagen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► Historische Entwicklung der Rspr. zur vGA — BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84

„Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde von der Rechtsprechung ursprünglich nur zur Ermittlung des der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkommens entwickelt (vgl. dazu Urteile des Reichsfinanzhofs - RFH - vom 26. Juli 1919 I A 82/19, RFHE 2, 183; vom 26. März 1920 I A 314/19, RFHE 2, 266; vom 12. November 1920 I A 36/20, RFHE 4, 113; vom 10. Mai 1921 I A 218/20, RFHE 5, 294; vom 8. Juli 1921 I A 60/21, RFHE 6, 266; vom 2. Januar 1922 I A 79/21, RFHE 8, 68; vom 1. Mai 1925 I A 102/24, RFHE 16, 296; vom 5. Juni 1925 I A 17/25, RFHE 16, 355; vom 16. November 1926 I A 335/26, RFHE 21, 1; vom 26. Februar 1929 I A a 89/29, RStBl 1929, 253; vom 15. Januar 1930 I A a 621/29, RStBl 1930, 548). Die Urteile betrafen jeweils Sachverhalte, bei denen eine den §§ 6 Abs. 1 und 7 Abs. 1 KStG a.F. entsprechende Gesetzesvorschrift noch nicht bestand. Die Urteile sprechen von versteckter Gewinnverteilung (RFHE 2, 183, RFHE 5, 294, RFHE 6, 266, RFHE 8, 68, RFHE 21, 1), verdeckter Gewinnverteilung (RFHE 2, 266; 4, 113; 16, 296; RStBl 1930, 548), versteckter Dividende (RFHE 5, 294; 8, 68), verschleierten Dividenden (RFHE 8, 68), Gewinnverschleierung (RFHE 4, 113), verdeckter Gewinnausschüttung (RFHE 16, 296), verdeckter Gewinnzuführung (RFHE 16, 296) und verschleierter Gewinnverteilung (RStBl 1929, 253).“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsgrundlagen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► Verfassungsrechtliche Vorüberlegung BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99

„Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität in dem Sinn, dass ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner einkommensteuerlich ebenso zu behandeln sind wie entnommene Gewinne von Personengesellschaften. … Für eine Beurteilung am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ist dabei entscheidend, ob es einen hinreichenden sachlichen Grund gibt, unternehmerische Tätigkeiten steuerlich unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob sie in Gestalt von Personen- oder Kapitalgesellschaften ausgeübt werden. Einen solchen Grund liefert die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern.“

Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsgrundlagen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► Verfassungsrechtliche Vorüberlegung BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99

„Das Steuerrecht nimmt damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird (vgl. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB), während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist.“

► Anm.: Zivilrechtlich ist durch das MoPeG ab 2024 die Rechtsfigur des „Gesamthandsvermögens“ überholt. § 713 BGB n.F. normiert das „Vermögen der Gesellschaft“ (Gesellschaftsvermögen). Eine „Abschirmung der Vermögenssphäre“ findet bei PersG nicht mehr statt. Auch die Insolvenz einer GmbH & Co. KG ist zivilrechtlich mit der Insolvenz bei einer GmbH vergleichbar (§§ 15 Abs. 3, 15a Abs. 1 Satz 3, 15a Abs. 2, 39 Abs. 4 InsO). § 93 InsO ist für die Anwendung des § 172 Abs. 4 relevant.

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO hat indes - rechtsdogmatisch fragwürdig - die steuerrechtliche Fiktion des Gesamthandsvermögens statuiert, um diesen Begriff in bestimmten Normen (z.B. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) weiterhin anzuwenden. § 2a ErbStG und § 24 GrEStG i.V.m. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO sind ähnlich ausgestaltet. § 1a KStG ermöglicht wiederum die Option der PersG zur KSt (und damit vGA Thematik).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der gesellschaftsrechtlichen vGA für den BFH.

► **BFH v. 13.9.2017 – II R 32/16**:

„Offene Gewinnausschüttungen einer GmbH beruhen auf einem handelsrechtlichen Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafter (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 20 Rz 32). Durch diesen entsteht der konkrete Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG , 21. Aufl., § 29 Rz 42; Wicke, GmbHG , 3. Aufl. 2016, § 29 Rz 8), den die GmbH mit der Ausschüttung erfüllt. Vor Beschlussfassung steht dem Gesellschafter lediglich ein allgemeines Gewinnbezugsrecht zu (vgl. § 29 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung —GmbHG —). Über den sich hieraus ergebenden künftigen Ausschüttungsanspruch kann der Gesellschafter jedoch bereits verfügen, beispielsweise durch Abtretung oder Verpfändung (vgl. Wicke, a.a.O., § 29 Rz 8 f.).

Neben offenen Gewinnausschüttungen sind sog. Vorabausschüttungen auf den erwarteten Jahresgewinn zulässig.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der gesellschaftsrechtlichen vGA für den BFH.

► **BFH v. 13.9.2017 – II R 32/16**:

„Bei diesen handelt es sich um vorweggenommene Gewinnausschüttungen während des Geschäftsjahres oder nach dessen Ende vor Erstellung des Jahresabschlusses (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 60; Wicke, a.a.O., § 29 Rz 18 f.). Voraussetzungen sind u.a. ein Gesellschafterbeschluss bzw. eine entsprechende Satzungsregelung, die begründete Erwartung eines Gewinns für das laufende Geschäftsjahr und die Einhaltung der Kapitalerhaltungsvorschriften nach § 30 GmbHG (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 60 f.; Scholz/Verse, GmbHG , 11. Aufl., § 29 Rz 107 f.).

Eine vGA im gesellschaftsrechtlichen Sinne liegt dagegen vor, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der förmlichen Gewinnverwendung Leistungen aus ihrem Vermögen ohne adäquate Gegenleistung zuwendet (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 68).“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der gesellschaftsrechtlichen vGA für den BFH.

► **BFH v. 13.9.2017 – II R 32/16**:

„Neben offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen können dem Gesellschafter aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses oder einer Satzungsregelung auch Entnahmerechte zustehen (vgl. Wicke, a.a.O., § 29 Rz 19). Diese können sich auf Geld und andere Gegenstände aus dem Gesellschaftsvermögen beziehen und sind grundsätzlich unabhängig von der Ertragslage der GmbH … . Wird das Behaltendürfen des entnommenen Betrags im Einzelfall jedoch von den voraussichtlichen Gewinnen der Gesellschaft abhängig gemacht, so handelt es sich in der Sache um eine Vorabausschüttung (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 64; Scholz/Verse, a.a.O., § 29 Rz 112). Eine Entnahme kann zugleich eine vGA sein (Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 64).

Die Zahlung überhöhter Entgelte an die dem Gesellschafter nahestehende Person kann auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen, obwohl sie nicht an den Gesellschafter selbst erfolgt, sondern im abgekürzten Zahlungsweg aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen der GmbH und der dem Gesellschafter nahestehenden Person dieser zufließt.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der gesellschaftsrechtlichen vGA für den BFH.

► **BFH v. 13.9.2017 – II R 32/16**:

„Zahlt die GmbH überhöhte vertragliche Entgelte nicht an den Gesellschafter selbst, sondern unter Mitwirkung des Gesellschafters an eine diesem nahestehende Person, liegt in Höhe des nicht angemessenen Teils der Entgelte —wie bei der Zahlung überhöhter Entgelte der GmbH an den Gesellschafter— eine ohne förmlichen Ausschüttungsbeschluss erfolgte Vorabausschüttung an den Gesellschafter oder eine Entnahme des Gesellschafters vor. Sowohl die Vorabausschüttung als auch die Entnahme beruhen auf dem Gesellschaftsverhältnis. Die Mitwirkung des Gesellschafters an dem Vertrag zwischen GmbH und nahestehender Person kann darin bestehen, dass er den Vertrag als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mit unterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der gesellschaftsrechtlichen vGA für den BFH.

► **BFH v. 13.9.2017 – II R 32/16**:

„Durch die Mitwirkung des Gesellschafters bei dem zwischen GmbH und nahestehender Person abgeschlossenen Vertrag verschafft er der ihm nahestehenden Person einen Vermögensvorteil und verfügt damit —abgesehen von widerrechtlichen Handlungen— über seinen künftigen Gewinnausschüttungsanspruch oder übt sein aus der Satzung oder einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss folgendes Entnahmerecht gegenüber der GmbH aus. Dadurch mindert sich in Höhe des Ausschüttungsbetrags bzw. in Höhe des Entnahmewerts das künftige Gewinnausschüttungsvolumen der GmbH zu seinen Lasten. Zugleich ermächtigt der Gesellschafter die GmbH, an die nahestehende Person mit befreiender Wirkung zu leisten (sog. abgekürzter Zahlungsweg, vgl. § 362 Abs. 2, § 185 BGB; Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch , 76. Aufl., § 362 Rz 5; Daragan, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2011, 2079).“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Begriffsbestimmung zur steuerrechtlichen vGA auf der Ebene der KapG:

VGA sind ...

- Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen),

- die **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** oder mitveranlasst sind,

- sich auf die **Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken**

- und in **keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung** stehen.

„Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte ... . Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem **begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG** auszulösen ..." (BFH v. 22.5.2024 - I R 2/21); H 8.5 I "Zuflusseignung ...".

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Begriffsbestimmung der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Begriffsbestimmung zur steuerrechtlichen vGA auf der Ebene des AE:

"Eine vGA im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt beim Gesellschafter vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat ... . Dafür bedarf es bei der Kapitalgesellschaft weder der Absicht, den Gewinn verdeckt auszuschütten noch des Bewusstseins, dass Gewinn verdeckt ausgeschüttet wird ... . Ein Vermögensvorteil liegt beim Gesellschafter vor, wenn dieser über ein bestimmtes, messbares Gut in Geld oder Geldwert verfügen kann (§ 8 Abs. 1 EStG ...). Eine vGA ist beim Gesellschafter zu erfassen, sobald ihm der Vermögensvorteil zufließt ... (BFH v. 1.10.2024 - VIII R 4/21; zum einheitlichen Begriffskern und Abgrenzungen der beiden Definitionen vgl. dezidiert z.B. BFH v. 25.5.2004 - VIII R 4/01)."

► **Steuervollzugsauftrag an FA**: §§ 85, 88 Abs. 2, 88 Abs. 5, 199 AO; d.h. Gesetzmäßigkeit, Gleichmäßigkeit, Verhältnismäßigkeit, Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit + RMS. § 5 Abs. 4 Satz 5 ApO 2026: Die Prüfung soll sich grds. auf SV „mit endgültigen Steuerausfällen" o. Erstattungen erstrecken.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Rechtsfolgen:

► **Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG**:

„Auch verdeckte Gewinnausschüttungen … mindern das Einkommen nicht."

► **Keine gesetzliche Legaldefinition** der vGA, aber ständige **Rspr. des BFH**.

► Auf Seiten der KapG sind diese vGA regelmäßig als **Aufwand** in der GuV behandelt worden und haben so den „Gewinn" (bzw. das z.v.E.) der Gesellschaft zu Unrecht gemindert. Möglich sind vGA aber auch als **verhinderte Vermögensmehrungen** bei der GmbH, wenn z.B. die GmbH als Vermieterin ggü. dem Gesellschafter eine zu niedrige Miete vereinbart. Aus diesem Grunde müssen vGA zur Ermittlung des z.v.E. der Gesellschaft wieder hinzugerechnet werden (vgl. R. 8.5 Abs. 1 KStR). Falls das FA bei einer Außenprüfung eine vGA feststellt, wird i.d.R. keine **KapESt** einbehalten.

► „Korrektur" grds. außerhalb der Steuerbilanz (vgl. BMF v. 28.5.2002, BStBl. I S. 603).

► Rückgängigmachung grds. nicht möglich (H. 8.6); Rückgewähr grds. Einlage (H 8.9).

► Rückforderung einer vGA bei „Steuerklausel" - Satzung (OLG F./M. v. 22.12.2004 – 13 U 177/02).

► Folgen für andere Besteuerungszeiträume gem. **§ 153 Abs. 4 AO**?

► Hinweispflicht (!) des StB bei möglicher vGA (BGH IX ZR 127/04; BGH IX ZR 92/08).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Rechtsfolgen: **OFD Münster v. 7.11.2007 KapESt ↔ vGA**

"Werden im Veranlagungsverfahren oder anlässlich einer Außenprüfung im Nachhinein Gewinnausschüttungen oder Zinszahlungen festgestellt, für die im Auszahlungszeitpunkt keine Kapitalertragsteuer bzw. Zinsabschlagsteuer einbehalten und abgeführt wurde, so wird von der Nacherhebung der Kapitalertragsteuer bzw. Zinsabschlagsteuer Abstand genommen, wenn deren Versteuerung im Inland zweifelsfrei feststeht. Dies entspricht seit der Entscheidung des BFH vom 3.7.1968 (BStBl 1969 II S. 4) unveränderter höchstrichterlicher Rechtsprechung, die den Vorrang des Veranlagungsverfahrens vor dem Abzugsverfahren begründet.

§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG gewährt nur die Anrechnung der … durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer in Verbindung mit der Vorlage einer Steuerbescheinigung, die nach § 45a Abs. 2 Nr. 4 EStG Angaben über den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG anrechenbaren Kapitalertragsteuer und nach § 45a Abs. 2 Nr. 5 EStG Angaben über das FA, an das die Steuer abgeführt worden ist, enthält. Erfolgte tatsächlich aber – nach Maßgabe höchstrichterlicher Rechtsprechung – wegen Vorrang des Veranlagungsverfahrens keine Erhebung durch Steuerabzug, kann keine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG gegeben sein, selbst dann nicht, wenn eine dies bestätigende Steuerbescheinigung vorgelegt wird. Die Steuerbescheinigung wäre dahingehend falsch als sie von anrechenbarer Steuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ausgeht und die Erhebung bzw. Abführung an ein FA bescheinigt, die nicht stattgefunden haben. ...“ **Folgen einer vGA für § 27 KStG**: vgl. **FG Sachsen** v. 8.6.2016 – 2 K 1860/15; **BFH** v. 19.1.2021 – I B 3/20; *Oellerich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 27 KStG Rn. 62; **OFD Münster** v. 27.11.2009, DB 2009, S. 2691; siehe *auch* Ott, StuB 2018, S. 273 ff.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Rechtsfolgen:

► Auf der **Ebene des Gesellschafters** führen vGA zu Einnahmen gem. **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 32d EStG,** wenn die Beteiligung dem **Privatvermögen** des Gesellschafters zuzuordnen ist. Wenn die vGA einer Person zufließt, die dem Gesellschafter nahesteht, ist diese vGA grds. stets dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen (H 8.5 III "Zurechnung der vGA"). Bei **Anteilen im BV** gilt das sog. **Teileinkünfteverfahren** gem. § 20 Abs. 8 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40d Satz 2 EStG, d.h. 60 % der Beteiligungserträge sind steuerpflichtig und **40 % sind steuerfrei.** § 3c Abs. 2 EStG ist dann zu prüfen. Falls wiederum **eine GmbH Empfängerin** einer offenen oder verdeckten Gewinnausschüttung ist, dann sind die **§ 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 8b Abs. 4 KStG i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG** zu beachten.

► **Verfahrensrechtliche Folgen gem. § 32a Abs. 1 KStG**:

„Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft.“ **Vgl. BFH v. 8.9.2026 IX R 16/25.**

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► **BFH v. 8.9.2026 IX R 16/25**:

„Die Möglichkeit der Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids gemäß § 32a Abs. 1 KStG beschränkt sich nicht auf die unmittelbaren Folgen aus der bei einer Körperschaft in Ansatz gebrachten verdeckten Gewinnausschüttung (vGA). Erfasst werden ebenso weitergehende —mittelbare— Folgen für den Gesellschafter, zum Beispiel die Berücksichtigung einer aus der vGA abgeleiteten verdeckten Einlage als nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung an einer anderen Körperschaft.“

Aspekte des Streitfalls:

- Vorteilsgewährung bei Schwester-KapG als verdeckte GA und verdeckte Einlage.

- Dreieckskonstellation; vGA und v.E. müssen sich wertmäßig nicht decken.

- Bedeutung einer v.E. bei Auflösung der GmbH für den AE (§ 17 Abs. 4 EStG).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► **BFH v. 8.9.2026 IX R 16/25**:

Darlehen i.H.v. 485.000 €

B-GmbH	<----------	**A-GmbH**
AE: A 50 %	Tilgung 15.000 €	AE: A 100 % (= GF)
Löschung 2015		Uneinbringlichkeit der F. unstr.
		↓ „Verzicht“?

VZ 2012 Ebene A-GmbH	Aufwand 470.000 € an Forderung 470.000 €
VZ 2012 Ebene A-GmbH	vGA von A-GmbH an A, da B-GmbH für A eine „nahestehende Person“ ist (unstr.).
VZ 2012 Ebene des A	§ 32a Abs. 1 KStG für ESt des A unstr. (+).
VZ 2015 Ebene des A	Streitjahr; Antrag v. 4.5.2020 gem. § 32a Abs. 1 KStG für 470.000 € als verdeckte E. des A i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG bei B-GmbH.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► **BFH v. 8.9.2026 IX R 16/25**:

"Rechtlich zutreffend ist insoweit, dass eine Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften eine vGA der zuwendenden Gesellschaft an den gemeinsamen Gesellschafter ist. Sie kann als gleichzeitige vE dieses Gesellschafters ins Vermögen der begünstigten Schwestergesellschaft gewertet werden (grundlegend Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.II.2.b, so-wie vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, unter C.III.). In einer solchen Dreieckskonstellation ist die begünstigte Gesellschaft eine dem (gemeinsamen) Gesellschafter nahestehende Person, deren Vorteil aus Sicht des Gesellschafters für nachträgliche Anschaffungskosten für seine Beteiligung verwendet wird. Der Werttransfer über die zuwendende Gesellschaft ist wie eine eigene Leistung des Gesellschafters zu werten … . Ob dieser —offenbar auf einer tatsächlichen Verständigung zwischen der A GmbH und dem FA beruhenden— Ausbuchung ein ausdrücklicher oder zumindest stillschweigender Verzicht der A GmbH auf ihre Forderung zugrunde lag, ist dem Urteil nicht zu entnehmen."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► **BFH v. 8.9.2026 IX R 16/25**:

"Selbst wenn die Ausbuchung der Darlehensforderung auf einem Verzicht der A GmbH beruht haben sollte, fehlen darüber hinaus Feststellungen des FG, wie werthaltig diese Forderung zum Zeitpunkt eines Verzichts gewesen war. Denn eine im Verzicht auf eine Forderung liegende vE ist weder mit ihrem Nennwert noch mit dem als Verbindlichkeit passivierten Betrag, sondern mit ihrem Teilwert anzusetzen … . Hieraus folgt, dass eine Forderung, die gegenüber der Gesellschaft in vollem Umfang nicht mehr realisierbar ist, bei einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht keine Anschaffungskosten des Gesellschafters für die Beteiligung begründet. Dass die Beteiligten —offenbar einvernehmlich— im Verhältnis zwischen der A GmbH und dem Kläger von einer vGA an den Kläger in Höhe von 479.995 € ausgegangen sind, ändert nichts, da sich vGA und vE wertmäßig nicht decken müssen. Sollte ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Darlehensverzicht der A GmbH vorgelegen haben und sollte die Darlehensforderung gegen die B GmbH noch (zumindest teilweise) werthaltig gewesen sein, fehlt es schließlich an Feststellungen der Vorinstanz, weshalb ein Auflösungsverlust gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG, zu dessen Bestandteil eine vE gehören würde, dem Streitjahr zuzuordnen wäre."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 29.7.2026 II R 11/24: GrESt ↔ § 174 AO ↔ vGA

„Eine widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 Satz 1 AO in Bezug auf die Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer liegt nicht vor, wenn ein Grundstück von einer GmbH zu einem über dem Wert des Grundstücks liegenden Kaufpreis erworben wird und Schenkungsteuer für eine freigebige Zuwendung aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung und Grunderwerbsteuer in voller Höhe der Gegenleistung für den Grundstückserwerb festgesetzt werden."

► BFH v. 24.10.2018 I R 78/16: KSt-Organschaft ↔ § 73 AO ↔ vGA

"Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nach § 73 AO fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG. Sie sind als vGA zu qualifizieren."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09 vGA ↔ Verlust der Gemeinnützigkeit

„Ist die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH nicht während des gesamten Besteuerungszeitraums auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet, führt dies grundsätzlich nur zu einer Versagung der Steuerbefreiung für diesen Besteuerungszeitraum. Schüttet eine gemeinnützige GmbH jedoch die aus der gemeinnützigen Tätigkeit erzielten Gewinne überwiegend verdeckt an ihre steuerpflichtigen Gesellschafter aus, liegt ein schwerwiegender Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO vor, der die Anwendung des § 61 Abs. 3 AO ermöglicht.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Einschränkungen des § 55 Abs. 1 AO werden umgangen, wenn dem Gesellschafter mit seinem Ausscheiden über den Kaufpreis aus der steuerbegünstigten Körperschaft genau die Mittel zugewendet werden, die im Fall einer Ausschüttung an ihn wegen Verstoßes gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft führen würden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Mittel —wie hier— aus dem Vermögen der erworbenen steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft oder aus dem Vermögen der steuerbegünstigten Muttergesellschaft selbst an den ehemaligen Gesellschafter geleistet werden.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Typische Fallgruppen zur vGA:

- Ein Gesellschafter erhält für seine Geschäftsführertätigkeit ein unangemessen hohes Gehalt (BMF v. 14.10.2002, BStBl. I S. 972).

- Ein Gesellschafter erhält neben einem angemessenen Gehalt noch einen unangemessenen variablen Gehaltsbestandteil z.B. eine Tantieme (BMF v. 14.10.2002, a.a.o.).

- Ein Gesellschafter erhält ein zinsloses Darlehen von der Gesellschaft (oder unangemessen niedrigen Zinssatz).

- Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehen, obwohl schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden musste.

- Ein Gesellschafter gibt der Gesellschaft ein Darlehen zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz.

- Ein Gesellschafter verkauft der Gesellschaft WG zu einem ungewöhnlich hohen Preis oder GmbH verkauft an G. zu niedrig.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Typische Fallgruppen zur vGA:

- Ein Gesellschafter vermietet der GmbH WG zu einem ungewöhnlich hohen Mietzins.

- Eine Gesellschaft übernimmt eine Schuld eines Gesellschafters.

- Eine Gesellschaft verzichtet auf Ansprüche, die ihr einem Gesellschafter gegenüber bestehen.

- Unangemessene Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer (BMF v. 9.12.2002, BStBl. I S. 1393); zu kurze Probezeit (BMF v. 14.12.2012, BStBl. I 2013, S. 58).

- „Risikogeschäfte“ durch eine GmbH im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters als vGA? (BMF v. 14.12.2015, BStBl. I 1091).

- Anerkennung von „inkongruenten“ Gewinnausschüttungen als vGA? (BMF v. 17.12.2013, BStBl. I 2014, S. 63).

- Besondere Prüfung der vGA bei „beherrschenden“ Gesellschaftern (BFH; H 8.5 KSt-HB).

- Angehörige: Zurechnung einer vGA stets dem Gesellschafter (BFH; H 8.5. KSt-HB).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Umfangreiche aktuelle Kasuistik des BFH und der Finanzgerichte (z.B.):

- BFH v. 8.8.2026 IX R 16/25 (vGA ↔ Schwester-KapG ↔ § 32a KStG ↔ § 17 EStG).
- BFH v. 29.7.2026 – II R 11/24 (vGA ↔ zu hoher Kaufpreis GmbH ↔ GrESt ↔ § 174 AO).
- BFH v. 24.6.2026 – I R 57/23 (vGA ↔ DBA ↔ Fremdvergleich).
- BFH v. 6.5.2026 – I R 29/22 (vGA ↔ § 1 AStG ↔ Fremdvergleich).
- BFH v. 17.12.2025 – I R 33/23 (vGA ↔ Nutzungsüberlassung PKW).
- BFH v. 17.12.2025 – I B 17/24 (vGA ↔ Nutzungsüberlassung PKW).

Umfangreiche aktuelle Kasuistik des BGH und der Landgerichte (z.B.):

- BGH v. 13.7.2026 – 1 StR 267/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ „Einmalbuchung“ Baumschule).
- BGH v. 16.4.2026 – 1 StR 557/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ ausländische Scheinfirmen Bau).
- BGH v. 5.2.2026 – 1 StR 510/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ Manipulation Kassensoftware).

► Zur **steuerstrafrechtlichen** Würdigung einer vGA siehe zudem *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., S. 134 ff.; „**Selbstanzeige**“ seit § 63 Abs. 2 sächs. EStG 1874 u. § 66 Abs. 3 preuß. EStG 1891 möglich.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Umfangreiche aktuelle Kasuistik des BGH und der Landgerichte (z.B.):

- BGH v. 13.7.2026 – 1 StR 267/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ „Einmalbuchung“)

“Für die Jahre 2009 und 2010 erstellte ein Steuerberater für die Baumschule weitgehend ohne Belege und auf Zuruf des Angeklagten eine lückenhafte Buchführung nach dem Zuflussprinzip; für die Jahre 2011 bis 2015 wurden für die Baumschule keine Bücher geführt. Auch die Buchhaltung der GmbH war nicht ordnungsgemäß. So wurden unter anderem die im Zeitraum 2009 bis 2015 zwischen der Baumschule und der GmbH getätigten Innenumsätze nicht korrekt erfasst. Vielmehr fand bei der GmbH insoweit am Jahresende eine Einmalbuchung statt, für die keine ordnungsgemäßen Belege vorlagen. Obwohl dem Angeklagten seine steuerlichen Pflichten bekannt waren, gab er für die Veranlagungszeiträume 2009 bis 2015 bis zum Ablauf der ihm gesetzten Fristen beziehungsweise bis zum jeweiligen Veranlagungsschluss keine Einkommensteuer-erklärungen ab. Auch die Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Besteuerungszeiträume 2008 bis 2015 und die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar 2016 bis Juli 2017 wurden nicht eingereicht. Insgesamt verkürzte der Angeklagte hierdurch Einkommensteuer in Höhe von 698.487 Euro (davon 191.887 Euro versucht) und Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 1.059.193 Euro.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Umfangreiche aktuelle Kasuistik des BGH und der Landgerichte (z.B.):

- BGH v. 16.4.2026 – 1 StR 557/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ ausländische Scheinfirmen Bau)

"Nach den Feststellungen des Landgerichts gründete der Angeklagte R. im Jahr 2001 als Alleingesellschafter die Firma I. GmbH (im Folgenden: I.) und war deren alleiniger Geschäftsführer. Unternehmensgegenstand war die Erbringung von Bauleistungen bei der Errichtung von Windparks. Hauptauftraggeber des Unternehmens war die V. GmbH (im Folgenden: V.). Der Angeklagte B. war seit 2001 als freiberuflicher Steuerberater in eigener Praxis tätig und entwickelte für den Angeklagten R. ein auf dessen Firma abgestimmtes „Steueroptimierungsmodell", mit welchem die von der I. erzielten Gewinne der inländischen Besteuerung entzogen wurden, indem die eigentlich der I. zustehenden, durch die V. erteilten Aufträge zum Schein auf drei in Portugal bzw. der Schweiz ansässige Gesellschaften verlagert wurden. Diese ausländischen Gesellschaften verfügten weder über einen eingerichteten Geschäftsbetrieb noch über Mitarbeiter, um tatsächlich am Markt tätig zu werden; über Treuhänder hielt der Angeklagte R. die Anteile an den Auslandsgesellschaften. Er griff nach Belieben auf die Konten der ausländischen Gesellschaften zu und erfüllte die Bauaufträge von seinem Wohnsitz in Ra. aus."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Umfangreiche aktuelle Kasuistik des BGH und der Landgerichte (z.B.):

- BGH v. 16.4.2026 – 1 StR 557/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ ausländische Scheinfirmen Bau)

"Die in den Jahren 2008 bis 2012 erzielten Betriebsgewinne verschwiegen die beiden Angeklagten gemäß ihrem gemeinsamen Tatplan in den für die I. abgegebenen Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen und erklärten überwiegend Verluste. In Unkenntnis der verdeckten Gewinnausschüttungen wurde in den entsprechenden Bescheiden entweder keine Körperschaft- (Veranlagungszeiträume 2008 bis 2011) bzw. Gewerbesteuer (2010, 2011) oder aber zu wenig (Körperschaftsteuer: 2012, Gewerbesteuer: 2008, 2012) festgesetzt. Für die Jahre 2013 und 2014 gab der Angeklagte R. pflichtwidrig keine Ertragsteuererklärungen ab; in den daraufhin ergangenen Schätzungsbescheiden wurde weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer festgesetzt (Körperschaftsteuer: 2013, 2014; Gewerbesteuer: 2014). In gleicher Weise legten die beiden Angeklagten in den Einkommensteuererklärungen des Angeklagten R. für die Jahre 2008 bis 2015 die bezogenen verdeckten Gewinnausschüttungen nicht offen. Insgesamt verkürzte der Angeklagte R. nach den Berechnungen des Landgerichts zugunsten der I. Ertragsteuern inklusive Solidaritätszuschlag in Höhe von rund 1.945.000 € und zu eigenen Gunsten Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag von ca. 2.656.000 €. Die drei Unterlassenstaten sind dem Angeklagten B. nicht zur Last gelegt worden."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Umfangreiche aktuelle Kasuistik des BGH und der Landgerichte (z.B.):

- BGH v. 5.2.2026 – 1 StR 510/25 (vGA ↔ § 370 AO ↔ Manipulation Kassensoftware)

"Nach den Feststellungen des Landgerichts war die Angeklagte vom 1. Juni 2015 bis zur Insolvenz der Gesellschaft im Jahr 2021 Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der J. GmbH, mit der sie in L. das Restaurant „W." betrieb. Für die Besteuerungszeiträume 2015 bis 2017 ließ sie den gutgläubigen, in den mit ihrem Ehemann verabredeten Tatplan nicht eingeweihten Steuerberater jeweils an demselben Tag Umsatzsteuerjahres-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen abgeben, in denen sie geringere als die tatsächlichen Umsätze erklärte, um hierdurch von der J. GmbH geschuldete Steuern zu hinterziehen. Zur Manipulation der Buchhaltung setzten die Angeklagte und ihr Ehemann bis zum 31. Dezember 2018 das von der M. & T. GmbH vertriebene Kassensystem „M." ein. Mit dessen Software löschten sie an insgesamt 1.196 Tagen jeweils einen erheblichen Teil der Einnahmen, um diese verdeckt für sich zu vereinnahmen. Vom 1. Januar 2019 bis zum 12. März 2019 verwendeten sie die Kassensoftware „J." der Firma J. GmbH und verringerten mithilfe der Manipulations-App „B." an 52 Tagen den täglichen Kassenbestand jeweils um einen beliebigen Geldbetrag (Fälle II. 1 bis II. 1248 der Urteilsgründe). Die Angeklagte legte die ihr so zugeflossenen verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von 211.200 EUR, 422.392 EUR und 410.551 EUR weder in den Ertragsteuererklärungen der J. GmbH noch in ihren eigenen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2015 bis 2017 offen, sodass die Steuer jeweils zu niedrig festgesetzt wurde."

Anm.: § 370 AO ↔ vGA = verfassungskonform (BVerfG v. 26.6.2008 – 2 BvR 2067/07).

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► Sachverhalt: **BFH v. 17.12.2025 – I R 33/23 (vGA ↔ Nutzungsüberlassung PKW).**

"Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist auf dem Gebiet der . tätig. Ihr einziger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer ist A.

Im Anstellungsvertrag mit A vom .2012 ist geregelt, dass A als Geschäftsführer Anspruch auf die Gestellung eines Pkw der gehobenen Mittelklasse hat und er den Pkw nicht privat nutzen darf. Die Betriebs- und Unterhaltungskosten trägt die Klägerin.

Die Klägerin hatte zunächst einen Firmenwagen der Marke B (gehobenes Mittelklassefahrzeug) in ihrem Betriebsvermögen bilanziert. Ab Mai 2016 wurde dieser Firmenwagen durch ein Fahrzeug der Marke C (gehobenes Mittelklassefahrzeug) ersetzt. Beide Firmenfahrzeuge wurden dem A von der Klägerin zur Verfügung gestellt.

Im Privatvermögen des A befand sich bis Mai 2016 ein auf den A angemeldetes Fahrzeug der Marke D (Mittelklassefahrzeug). Ab Mai 2016 wurde das Fahrzeug der Marke D durch ein auf den Namen der Ehefrau des A angemeldetes Fahrzeug der Marke E (Mittelklassefahrzeug) ersetzt.

In ihrer KSt-Erklärung für das Jahr 2016 (Streitjahr) machte die Klägerin in ihrer Gewinnermittlung für den neu angeschafften Pkw neben der Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zusätzlich eine Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 und 6 EStG in Höhe von 7.981 € als Betriebsausgaben geltend. Einnahmen im Zusammenhang mit einer Privatnutzung der beiden Firmenfahrzeuge erfasste die Klägerin nicht."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

“Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt —FA—) erkannte die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 und 6 EStG nicht an und begründete dies mit einem fehlenden Nachweis der Klägerin über die (fast) ausschließlich betriebliche Nutzung des neu angeschafften Fahrzeugs. Insbesondere habe die Klägerin kein Fahrtenbuch vorgelegt, welches den für diese Sonderabschreibung geforderten Nutzungsumfang belegen könne. Des Weiteren nahm das FA für das neu angeschaffte Firmenfahrzeug eine private Mitnutzung durch A an und rechnete außerbilanziell eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dem zu versteuernden Einkommen der Klägerin hinzu. Den Wert der vGA berechnete das FA dabei mittels der sogenannten 1 %-Regelung mit 4.000 €.

Auf der Grundlage dieser Feststellungen erließ das FA unter dem 18.07.2018 einen Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr und setzte die Körperschaftsteuer auf . € fest. Unter dem 27.07.2018 beziehungsweise 17.08.2018 ergingen zudem der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2016 sowie der Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster wurde mit Urteil vom 28.04.2023 - 10 K 1193/20 K,G,F (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2023, 1482) abgewiesen.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► Entscheidung: **BFH v. 17.12.2025 – I R 33/23 (vGA ↔ Nutzungsüberlassung PKW).**

„Die Revision der Klägerin ist unzulässig und daher durch Beschluss zu verwerfen (§ 124 Abs. 1 i.V.m. § 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO —). Die von der Klägerin vorgelegte Revisionsbegründung entspricht nicht den in § 120 Abs. 3 FGO normierten Anforderungen. …

Der erkennende Senat weist im Übrigen darauf hin, dass er in seiner Rechtsprechung bislang davon ausgegangen ist, dass für die Privatnutzung eines dem Gesellschafter-Geschäftsführer von der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen betrieblichen Fahrzeugs ein Anscheinsbeweis greift (vgl. etwa Senatsurteile vom 23.01.2008 - I R 8/06 , BFHE 220, 276, BStBl II 2012, 260 , und vom 17.07.2008 - I R 83/07, BFH/NV 2009, 417). Danach spricht aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass ein (Allein-)Gesellschafter-Geschäftsführer einen ihm zur Verfügung stehenden betrieblichen Pkw auch für private Fahrten nutzt. Dies gilt auch dann, wenn entweder keine vertragliche Vereinbarung über eine Privatnutzung geschlossen worden ist oder aber bei einem im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Privatnutzungs-verbot, insbesondere dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer kein Fahrtenbuch führt, keine organisatorischen Maßnahmen getroffen werden, die eine Privatnutzung des Fahrzeugs ausschließen und eine unbeschränkte Zugriffsmöglichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers auf den Pkw besteht.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

"Es widerspricht insoweit der Lebenserfahrung, dass, wenn eine Fahrt teils betrieblichen Zwecken, teils privaten Zwecken dient, das Fahrzeug gewechselt wird. Nach der Lebenserfahrung ist vielmehr davon auszugehen, dass gerade das Fahrzeug genutzt wird, das zur Verfügung steht. An dieser Rechtsprechung hält der Senat trotz der zwischenzeitlich ergangenen (neueren) Rechtsprechung des VI. Senats des BFH, wonach der Anscheinsbeweis lediglich dafür streitet, dass ein vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassener Dienstwagen auch tatsächlich privat genutzt wird, nicht aber dafür, dass dem Arbeitnehmer überhaupt ein Dienstwagen aus dem vom Arbeitgeber vorgehaltenen Fuhrpark privat zur Verfügung steht, oder, dass er einen solchen auch privat nutzen darf (vgl. BFH-Urteile vom 21.04.2010 - VI R 46/08 , BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848 , und vom 06.10.2011 - VI R 56/10, BFHE 235, 383, BStBl II 2012, 362), fest (vgl. Senatsbeschluss vom 17.12.2025 - I B 17/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

Die durch die Besonderheiten des Ansatzes eines lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteils veranlasste Rechtsprechung des VI. Senats des BFH ist auf die streitgegenständliche Fallgestaltung einer unbefugten Privatnutzung eines betrieblichen Pkw nicht zu übertragen (vgl. Senatsbeschluss vom 17.12.2025 - I B 17/24; …. Dies gilt auch insoweit, als in diesen Fällen ein fehlender Interessengegensatz zwischen der „Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite" vorliegt und es deshalb naheliegt, strengere Maßstäbe anzulegen (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 17.12.2025 - I B 17/24, unter Hinweis auf den Senatsbeschluss vom 30.09.2015 - I B 85/14, BFH/NV 2016, 423) . Die Revision hätte auch insoweit jedenfalls keinen Erfolg."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 24.6.2026 I R 57/23

„Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) wird der formelle Fremdvergleich nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen durch Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 gesperrt. Die Aufgabe der Rechtsprechung zur umfassenden Sperrwirkung von mit Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen vergleichbaren Regelungen steht dem nicht entgegen.

Die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 hinsichtlich des formellen Fremdvergleichs setzt voraus, dass es sich um abkommensrechtliche Unternehmen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Zypern 2011 handelt. Rein vermögensverwaltende Tätigkeiten reichen hierfür nicht aus.

Die nationalen Gewerblichkeitsfiktionen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes und des § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes finden keine Anwendung.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 6.5.2026 I R 29/22

„Ist ein Darlehen für die Errichtung einer Immobilie im Ausland nicht mit den nach deutschem Recht üblichen Grundpfandrechten besichert, erfordert der Fremdvergleich im Sinne des § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes (AStG) die Ermittlung der nach dem jeweils geltenden Recht üblichen Besicherung.

Sofern wirtschaftliche Aspekte auch im Falle eines Darlehens unter fremden Dritten eine Rolle gespielt hätten, erfordert der Fremdvergleich im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG auch eine Einbeziehung solcher Gründe."

► BFH v. 17.9.2025 VIII R 17/23

„Verzichtet der beherrschende Gesellschafter einer GmbH vor Eintritt des Versorgungsfalls auf seine Ansprüche aus einer Pensionszusage und erhält er hierfür eine Abfindung von der Gesellschaft, liegt hierin keine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Pensionszusage aus betrieblichen Gründen abgefunden wird (Abgrenzung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.09.2013 - I R 28/13, BFHE 244, 241, BStBl II 2014, 726)."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 19.11.2025 I R 50/22

„Wird die einem angestellten Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagte Pension ausschließlich durch Entgeltumwandlung finanziert, ist die Zusage auch dann fremdüblich, wenn sie ohne Einhaltung einer Probezeit und unmittelbar oder kurze Zeit nach Neugründung der Gesellschaft erteilt wird (Übertragung der Grundsätze zur Erdienbarkeit im Senatsurteil vom 07.03.2018 - I R 89/15, BFHE 261, 110, BStBl II 2019, 70). Voraussetzung hierfür ist aber, dass für den Arbeitgeber kein signifikantes Risiko besteht, die künftigen Versorgungsansprüche mitfinanzieren zu müssen (zum Beispiel wegen Vereinbarung einer über dem risikoarmen Marktzins liegenden Garantieverzinsung).

Sofern eine auf Entgeltumwandlung beruhende Pensionszusage in zeitlicher Nähe zur erstmaligen Gehaltsgewährung vereinbart wird, ist im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich eine ausschließlich vom Arbeitnehmer finanzierte oder (bei wirtschaftlicher Betrachtung unter Berücksichtigung einer angemessenen Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers) eine vom Arbeitgeber (mit-)finanzierte Zusage vorliegt.

Die einem Gesellschafter-Geschäftsführer erteilte, auf Entgeltumwandlung beruhende Direktzusage ist regelmäßig steuerlich nicht anzuerkennen, wenn der Anspruch auf die künftigen Versorgungsleistungen nicht insolvenzgesichert ist.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 24.10.2024 I R 36/22

„Eine Vergütungsvereinbarung zwischen einer AG und einem Vorstandsmitglied, das zugleich Minderheitsaktionär der AG ist, genügt nur dann dem Fremdvergleich nicht, wenn die Umstände des Einzelfalles eindeutig darauf schließen lassen, dass sich der Aufsichtsrat bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds ausgerichtet hat. Davon ist bei einem Aufsichtsrat, der mit Personen besetzt ist, die dem als Minderheitsaktionär beteiligten Vorstandsmitglied nicht nahestehen, nur auf der Grundlage besonderer Umstände auszugehen."

► BFH v. 22.5.2024 I R 2/21

„Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensmehrung kann sich eine Vorteilseignung daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart. Die Aufwandsersparnis kann sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- beziehungsweise Ausgleichsanspruchs ergeben.

Der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 1.10.2024 VIII R 4/21

„Die bloß tatsächliche Möglichkeit des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, ein betriebliches Wirtschaftsgut der Kapitalgesellschaft (hier: Wohnimmobilie) auch privat nutzen zu können (hier: zu Wohnzwecken), führt für sich genommen beim Gesellschafter noch nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA).

Eine vGA kann aber anzunehmen sein, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein betriebliches Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt auch zur privaten Nutzung überlassen hat (Zuwendung).

Eine vGA kann auch vorliegen, wenn der Gesellschafter das betriebliche Wirtschaftsgut ohne Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem Nutzungsverbot privat nutzt und sich so zulasten der Gesellschaft einen Vorteil verschafft, der ihm von der Gesellschaft nicht zugewendet worden ist.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 22.11.2023 I R 9/20

„Für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Maßgebend ist allein, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen ist.“

► BFH v. 4.5.2022 I R 25/19

„Vereinnahmen die Gesellschafter einer GmbH auf der Grundlage eines Vertrages zur Abwendung einer Enteignung der den Gesellschaftern gehörenden Grundstücke eine Entschädigungszahlung, mit der auch Beeinträchtigungen des Gewerbebetriebs der GmbH abgegolten wurden, kommt eine vGA in Betracht, wenn der GmbH die Geschäftschance zum Abschluss einer Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten genommen wurde. Davon ist auszugehen, wenn bei einer hypothetischen Betrachtung im Falle einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der GmbH ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 12.6.2018 VIII R 38/14

„Zuschätzungen aufgrund einer Nachkalkulation bei einer Kapitalgesellschaft sind als vGA an die Gesellschafter zu beurteilen, wenn die Nachkalkulation den Schluss zulässt, dass die Kapitalgesellschaft Betriebseinnahmen nicht vollständig gebucht hat und diese nicht gebuchten Betriebseinnahmen den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugeflossen sind.

Lässt sich der Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen nicht feststellen, ist im Zweifel davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist. Nach den Grundsätzen der Beweisrisikoverteilung geht die Unaufklärbarkeit des Verbleibs zu Lasten der Gesellschafter.

Die Finanzgerichte sind berechtigt, bei Prüfung der Rechtmäßigkeit eines infolge einer vGA gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters als Rechtsgrundlage für dessen Korrektur stattdessen die Regelung des § 32a Abs. 1 KStG heranzuziehen. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung ist dann unter Anwendung der besonderen Ablaufhemmung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG zu prüfen.“

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Typische Fallgruppen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

► BFH v. 13.9.2017 II R 54/14

Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In einem solchen Fall beruht die Vorteilsgewährung auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und dem Gesellschafter."

► BFH v. 2.9.2015 II B 146/14

„Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft gibt es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen (Bestätigung der Rechtsprechung gegen Nichtanwendungserlass vom 5. Juni 2013, BStBl I 2013, 1465)."

Anm: § 7 Abs. 8 ErbStG bzw. § 15 Abs. 4 ErbStG sind Sondertatbestände.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Falls der Empfänger einer vGA selbst eine KapG ist, dann …

► **§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG:** "Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 ...EStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz."

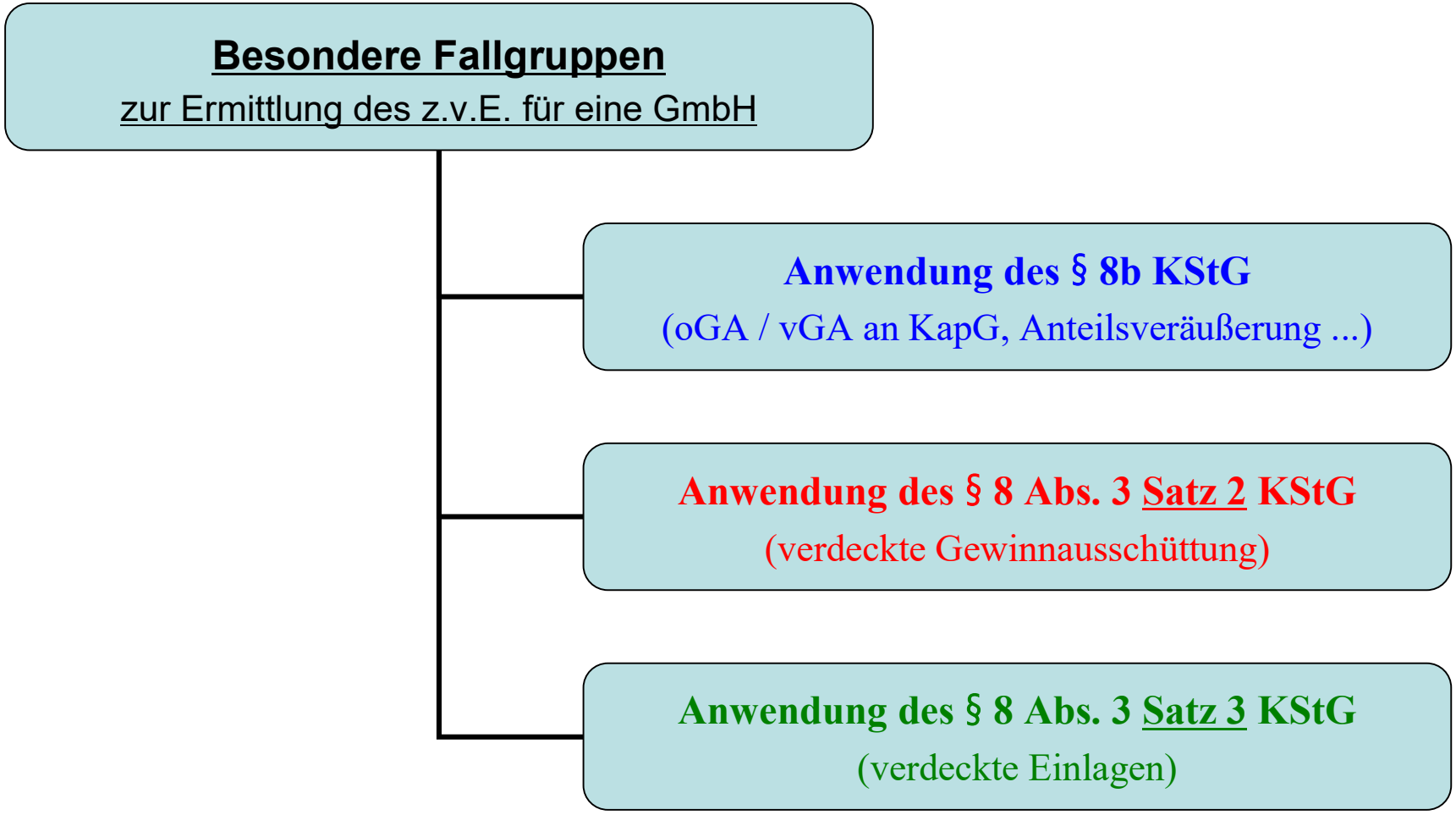
► **§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG:** "Bezüge im Sinne des Absatzes 1 sind abweichend von Absatz 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat; ... Für Zwecke dieses Absatzes gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt" (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG). Absatz 5 ist auf Bezüge im Sinne des Satzes 1 nicht anzuwenden" (§ 8b Abs. 4 Satz 7 KStG).“

► **§ 8b Abs. 5 Satz 1 u. 2 KStG:** "Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. § 3c Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden."

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

► Das KStG grenzt **offene** und **verdeckte Gewinnausschüttungen** und **offene** und **verdeckte Einlagen** voneinander ab (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ↔ § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).



Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

□ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH

A ist der alleinige Gesellschafter der A-GmbH. A gewährte der A-GmbH ein Darlehen. In der Handels- und Steuerbilanz der A-GmbH ist die Verbindlichkeit zutreffend i.H.v. 1.000.000 € passiviert. Aufgrund der Vermietung eines Betriebsgrundstücks an die A-GmbH liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Die Anteile des A an der A-GmbH und die Darlehensforderung sind bislang zutreffend im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von A bilanziert. In der Krise der A-GmbH verzichtet A - zivilrechtlich wirksam - auf seine Darlehensforderung i.H.v. 1.000.000 €; zu diesem Zeitpunkt hat die Darlehensforderung einen "Teilwert" von 100.000 €.

Anm.: Zu einem auflösend bedingten Forderungsverzicht mit Besserungsabrede vgl. z.B. *Förschle/Heinz,* in: D/F/S, SB, 6. Aufl., München 2021, Q 68, S. 746/747 sowie *Kahlert*, in: Kübler/Bork/Prütting (Hrsg.), HRI II, 4. Aufl. 2023 § 47 Rz.192 ff. zur Anwendung der § § 3a, 3c Abs. 4 EStG, § 7b GewStG; *Eilers/Schwahn*, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 15 ff., 102 ff.; *Roth/Meyer im Hagen*, Insolvenzsteuerrecht, 4. Aufl. 2024, Rz. 4.20 ff. (S. 361 ff.); *Uhländer*, DB 2023, S. 2140 [2147]; *ders*., in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 14. Aufl., Rz. 1681 ff.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

Buchung Handelsbilanz A-GmbH:

Verbindlichkeit 1.000.000 € an s.b. Erträge 1.000.000 €

o d e r *(maßgebend sei der Wille des Gesellschafters, so überzeugend Förschle/Heinz, in: Deubert/Förschle/Störk, Sonderbilanzen, 6. Aufl., München 2021, Q 62 ff; S. 745 ff.)*

Verbindlichkeit 1.000.000 € an Kapitalrücklage 1.000.000 €

(§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB)

„Im Fall der Zuzahlung ist unabhängig von der Werthaltigkeit der vom Verzicht erfassten Forderung in HB und Überschuldungsstatus stets der volle Nominalbetrag der weggefallenen Verbindlichkeit in die Kapitalrücklage einzustellen …“ Förschle/Heinz, a.a.O., S. 745 m.w.N. ***a.A.*** *mit beachtlichen Argumenten Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 14. Aufl. 2022, § 272 HGB Tz. 76b,* ***wonach nur der werthaltiger Teil rücklagefähig sei.***

Verbindlichkeit 1.000.000 € an Kapitalrücklage 100.000 €

s.b. Erträge 900.000 €

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz der A-GmbH: ***(900.000 € Ertrag für StB)***

Verbindlichkeit 1.000.000 € an s.b. Erträge 1.000.000 €

Außerhalb der Bilanz der A-GmbH

Gewinnminderung i.H.v. 100.000 € **(verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG; Zugang zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG;** *kein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters, BFH v. 21.12.2022 – I R 53/19*). **§ 3a EStG m.E. anwendbar;**

a.A. wohl FM Schl.-H. v. 25.1.2013 VI 3011 – S 2741 - 108

Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz des A:

s.b. Aufwand 900.000 € an Forderung 1.000.000 €

Anteile A-GmbH 100.000 €* [vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG]

Außerhalb der Bilanz des A

Gewinnhinzurechnung i.H.v. 40 % von 900.000 € gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 EStG prüfen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung
Abgrenzung: vGA ↔ steuerliches Einlagekontos (§ 27 KStG)

- **BFH v. 21.12.2022 – I R 53/19** *Bedeutung des § 27 KStG*

Kein Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters beim „Einlagekonto“

„Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist nicht befugt, den gegen die Kapitalgesellschaft ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos anzufechten.

Mit Blick auf die hiernach zulässige Ausgestaltung des Justizgewährungsanspruchs kann eine multipolare Konfliktlage Bedeutung erlangen, in der sich z.B. die Interessen des Staates und gleichgerichtete, aber ggf. auch widerstreitende Interessen privater Personen gegenüberstehen. Ein multipolares Rechtsverhältnis mit einander widerstreitenden Interessenlagen liegt auch im sachlichen Anwendungsbereich des § 27 KStG vor.“

► Beraterregress bei § 27 KStG-Fehlern? Freitag/Veddeler/Meixner, DStR 2022, 2170 ff.

► Beispiel zu §§ 11, 27 KStG u. den Folgen für den AE vgl. *Ott*, StuB 2022, S. 409 ff.!

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

- Das Handels- und das Steuerrecht haben zur bilanziellen Erfassung von Einlagen durch Gesellschafter unterschiedliche Sichtweisen und Ausgangslagen. Zu "offenen" und "verdeckten" Einlagen gibt es (leider) auch keine ausdrücklichen gesetzlichen Legaldefinitionen im Handels- und Steuerrecht. Für die Bilanzierung ist die Gliederung des Eigenkapitals gem. § § 266 Abs. 3, 268, 272 HGB maßgebend.

Abgrenzung: Kapitalrücklage aus Sicht der ErbSt

Haben Gesellschafter einer GmbH wirksam vereinbart, dass Leistungen in die Kapitalrücklage gesellschafterbezogen zugeordnet werden, wird jedoch die Kapitalrücklage im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung abweichend hiervon allen Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugerechnet, kann der Verzicht auf einen angemessenen Wertausgleich durch den Gesellschafter, der die Leistungen erbracht hat, nach Ansicht des BFH im Urteil v. 19.6.2024 - II R 40/21 eine freigebige Zuwendung zugunsten der Mitgesellschafter darstellen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung
Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

- **Abgrenzung: Kapitalrücklage aus Sicht der ErbSt**

Zudem sei bei summarischer Prüfung ernstlich zweifelhaft, ob Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG führen, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die Einzahlungen dem jeweils leistenden Gesellschafter zugeordnet werden (BFH-Beschluss v. 6.6.2025 - II B 43/24 [AdV]).

Vgl. *Crone/Kreide,* Maßnahmen zur Liquiditätssicherung und ihre bilanziellen Effekte, NWB 2023, S. 47 ff.; *Ott*, Voraussetzungen für die Bildung und Feststellung eines Sonderausweises gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, StuB 2025, S. 575 ff. - Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 25.2.2025 - VIII R 41/23; *Ott*, Aktuelle Entwicklungen und Problembereiche rund um das steuerliche Einlagekonto, DStZ 2026, S. 19 ff., *Wichmann/Hackert,* "Die disquotale Zurechnung der Kapitalrücklage"? - Bilanzierungs- und Besteuerungsfragen, DB 2025, S. 2283 ff.; *Wollweber/Nürnberger,* Neues zur personenbezogenen Kapitalrücklage - Vereinfachung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung, GmbH-StB 2025, S. 349 ff.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

- **Handelsrechtlich** können "Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten" als "offene" Einlagen gegen Kapitalrücklage i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB gebucht werden; diese Buchung hat keine "Gewinnauswirkung". Der Gesellschafter kann aber auch handelsrechtlich seine Zuzahlung = Einlage erfolgswirksam als "verdeckte" Einlage gegen Ertrag einbuchen. In beiden Fällen liegen steuerrechtlich "Einlagen" vor.

- Die handelsrechtlich zulässige Buchung der "verdeckten" Einlage gegen Ertrag darf aber steuerrechtlich keine Gewinnauswirkung haben, da Einlagen im Steuerrecht nach allgemeinen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zwar eine Betriebsvermögensmehrung, aber keine Gewinnrealisierung dokumentieren. Aus diesem Grunde muss die "verdeckte" Einlage gegen Ertrag gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG außerhalb der Bilanz abgezogen werden. Einlagen sind steuerrechtlich grds. mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewerten.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

- **Steuerrechtlich** dürfen "verdeckte" Einlagen (die innerhalb der Bilanz bislang gegen Ertrag gebucht wurden) gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen der KapG nicht erhöhen und müssen daher außerhalb der Bilanz abgezogen werden.

- **Steuerrechtlich** sind offene und verdeckte Einlagen auf der Ebene der KapG gem. § 27 KStG zu erfassen, wenn es sich um nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen handelt, um die Einlagenrückgewähr i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG von einer Dividende gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG abzugrenzen.

- **Steuerrechtlich** liegt nach **R 8.9 Abs. 1 KStR 2022** eine verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG vor, wenn *"ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist."*

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

- Diese Definition ist auf § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG zugeschnitten, um handelsrechtlich offene Einlagen gegen Buchung auf eine Kapitalrücklage von der außerbilanziellen Korrektur gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG auszunehmen. Dies ist insoweit folgerichtig, da in diesem Fall innerhalb der Bilanz keine Gewinnauswirkung stattgefunden hat.

- **Steuerrechtlich** verwenden jedoch z.B. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG, § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG ebenfalls den Begriff der "verdeckten Einlage", um die steuerrechtlichen Folgen einer "verdeckten" Einlage auf der Ebene des gewährenden Gesellschafters zu bestimmen.

- So führt eine "verdeckte" Einlage auf der Ebene des Gesellschafters zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung im Betriebsvermögen (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG) oder zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung im Privatvermögen i.S.d. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

- Die "verdeckte" Einlage von Anteilen an KapG in KapG gilt als Veräußerung (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG), d.h. die "verdeckte" Einlage steht der Veräußerung gleich.

- Die "verdeckte" Einlage von Grundstücken in KapG gilt als Veräußerung (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG).

- Die dort genannten Begriffe der "verdeckten" Einlage sind mit der Definition in R 8.9 Abs. 1 KStR 2022 nicht deckungsgleich. Gegenüber der Definition in R 8.9 Abs. 1 KStR 2022 muss die Begriffsbestimmung der steuerrechtlich verdeckten Einlage auf der Ebene der Gesellschafter noch um den Zusatz *"ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten"* ergänzt werden (vgl. BFH v. 6.11.2003 - IV R 10/01), um auch handelsrechtlich offene Einlagen gegen Buchung auf die Kapitalrücklage steuerrechtlich auf der Ebene des jeweiligen Gesellschafters als fiktive Veräußerungen in § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG einordnen zu können.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ verdeckte Einlage bei KapG

Fazit:

- **Handelsrechtlich** liegt eine verdeckte Einlage bei Buchung gegen s.b. Ertrag vor.
- **Handelsrechtlich** liegt eine offene Einlage bei Buchung gegen Kapitalrücklage vor.
- **Steuerrechtlich** liegt auf der Ebene der KapG i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG eine verdeckte Einlage bei Buchung gegen Ertrag vor.
- **Steuerrechtlich** liegt auf der Ebene des gewährenden Gesellschafters z.B. i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG eine verdeckte E. bei Buchung gegen KR (= handelsrechtl. offene Einlage) vor, um eine fiktive Veräußerung zu erfassen.

Beachte: Zur Buchung beim **Debt-Equity-Swap** und zur Anwendung des § 3a EStG vgl. z.B. *Roos*, NWB Sanieren 2025, S. 369 ff.; *Crone/Kreide,* NWB Sanieren 2023, S. 47 ff.; *Oppel*, Steuer und Studium 2020, S. 746 ff.; *Rieser*, in: Beck`sches Handbuch der GmbH, Prinz/Winkeljohann, 6. Aufl. 2021, § 17 Rz. 132 ff.; Eilers/Schwahn, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 120 ff.; *Kahlert*, in: Kübler/Bork/Prütting (Hrsg.), HRI II, 4. Aufl. 2023, § 47 Rz. 269; OFD Frankfurt/M. v. 24.01.2018 - S 2140 A – 4 – St 213 (§ 3a EStG danach grds. anwendbar); zum **Debt-Mezzanine-Swap** vgl. BMF v. 11.4.2023.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung

Abgrenzung: vGA ↔ KSt-Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG

- **BFH-Urteil v. 2.11.2022 I R 29/19 KSt-Organschaft (Insolvenz)**

Zur Auslegung des § 14 KStG führt der BFH aus:

Kommt es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

► Zur KSt-Organschaft vgl. aktuell *Prinz*, DB 2023, S. 8 ff.; *Oser*, DB 2023, S. 543 ff.; instruktiv auch *Schneider/Müller,* DStR 2023, S. 537 ff.; *Schwan*, DStR 2020, S. 575 ff. sowie *Schmittmann*, NZI 2023, S. 285 ff. Urteilsanmerkung.

Die verdeckte Gewinnausschüttung als Prüfungsfeststellung
Abgrenzung: vGA ↔ KSt-Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG

- **BFH-Urteil v. 2.11.2022 I R 37/19 KSt-Organschaft (Insolvenz)**

Zur Auslegung des § 14 KStG führt der BFH aus:

Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) bezieht sich nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten müssen auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden.*

► Tilgung grds. innerhalb von 12 Monaten (BFH v. 5.11.2025 – I R 37/22)!

Kommt es während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

***Zur Buchungstechnik** (vereinfacht) **Folgen vGA↔ §§ 14 ff. KStG:** vgl. *Prinz*, StuB 2026, S. 180 ff.

OG Verlustübernahme = Ertrag und Gewinnabführung = Aufwand; Folge: JÜ bei OG = 0 €.