Downloaded from Blogs on 20.11.2026 16:58h

By PwC Deutschland | 27. Februar 2026

Einkommensminderung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG

Die auf der Ebene des Gesellschafters versäumte Besteuerung des durch § 17 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes fingierten Veräußerungsgewinns bei der verdeckten Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen ist keine Einkommensminderung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 20.11.2026 16:58h

Sachverhalt

L war Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. L gründete später mit der Klägerin eine weitere GmbH und wurde deren alleiniger Gesellschafter. Zudem übertrug L der Klägerin unentgeltlich 100% seiner Anteile an seiner ursprünglichen GmbH.

Die Übertragung der Anteile an der GmbH wurde in den Jahresabschlüssen der Klägerin wie folgt verbucht: Im Jahresabschluss zum 31.12.2010 wurden die Anteile an der GmbH gar nicht berücksichtigt; hier wurde ??wie bereits in der Eröffnungsbilanz?? lediglich das Nennkapital bilanziert. Zum 31.12.2011 wurden beim Anlagevermögen Anteile an verbundenen Unternehmen in Höhe von … € (Betrag des Stammkapitals der GmbH) gegen Kapitalrücklage verbucht. Zum 31.12.2012 wurden Anteile an verbundenen Unternehmen in Höhe von … € und eine Kapitalrücklage in Höhe von … € (Betrag des Stammkapitals der GmbH) geführt.

Im bestandskräftigen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011 wurde die Übertragung der Anteile an der GmbH ebenso wenig berücksichtigt wie bei der Einkommensteuerveranlagung des L.

Das Finanzamt ermittelte den Teilwert sämtlicher Gesellschaftsanteile an der GmbH zum …2010 mit gerundet …€. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass L seine Anteile an der GmbH in die Klägerin eingelegt habe und die Einlage nach §6 Abs.1 Nr.5 Buchst.b des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) mit dem Teilwert anzusetzen sei.

Die Klage vor dem Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass die Voraussetzungen einer Erhöhung des Einkommens der Klägerin nach §8 Abs.3 Satz4 KStG erfüllt seien und die Erhöhung zutreffend im Streitjahr berücksichtigt worden sei. Die Vorschrift sei anwendbar, da die Übertragung der Anteile an der GmbH an die Klägerin als verdeckte Einlage zu bewerten sei und diese verdeckte Einlage das Einkommen des L gemindert habe. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs habe dies eine Erhöhung des Einkommens der Klägerin im Streitjahr zur Folge, da die verdeckte Einlage im Jahr 2011 erfolgswirksam hätte verbucht werden müssen und eine Änderung/Berichtigung in diesem Jahr nicht mehr möglich sei.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Bei der Übertragung der GmbH-Anteile an die Klägerin handelt es sich um eine verdeckte Einlage, die gemäß der Regel des §8 Abs.3 Satz3 KStG das Einkommen der Klägerin nicht erhöht. Die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des §8 Abs.3 Satz4 KStG, liegen im Streitfall ??entgegen der Rechtsauffassung des FG?? nicht vor.

Das FG ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass es sich bei der Anteilsübertragung auf die Klägerin um eine verdeckte Einlage und keinen unter §20 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG) fallenden Vorgang handelt.

Die Annahme des FG, die verdeckte Einlage sei gemäß §8 Abs.3 Satz4 KStG ausnahmsweise

Downloaded from Blogs on 20.11.2026 16:58h

einkommenserhöhend zu erfassen, hält der rechtlichen Prüfung nicht stand. Nach dieser Bestimmung erhöht sich das Einkommen, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Diese Voraussetzung ist in der Konstellation des Streitfalls nicht erfüllt.

Im Ausgangspunkt zu Recht hat das FG angenommen, dass der Anwendungsbereich des §8 Abs.3 Satz4 KStG nicht auf Sachverhalte mit Körperschaften als Gesellschaftern beschränkt ist. Daher fallen unter anderem auch natürliche Personen in den Anwendungsbereich des Satzes4.

Die verdeckte Einlage hat indessen ??entgegen der Auffassung des FG?? das Einkommen des L nicht im Sinne des §8 Abs.3 Satz4 KStG "gemindert".

§8 Abs.3 Satz4 KStG stellt seinem eindeutigen Wortlaut nach auf eine Minderung des Einkommens des die verdeckte Einlage bewirkenden Gesellschafters ab.

Die verdeckte Einlage muss demnach im Rahmen der Besteuerung des Gesellschafters zu einer Minderung dessen Einkommens als steuerlicher Bemessungsgrundlage geführt haben, wie es zum Beispiel der Fall ist, wenn die verdeckte Einlage beim Gesellschafter als Werbungskosten oder Betriebsausgabe steuermindernd berücksichtigt worden ist.

Die Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile an die Klägerin hat auf der Ebene des L indessen nicht zu einer Minderung dessen steuerlicher Bemessungsgrundlage geführt.

Vielmehr ist es infolge der versäumten Anwendung des §17 Abs.1 Satz2 EStG zu einer Nichterfassung einer (fiktiven) Einkommenserhöhung gekommen.

Hierbei handelt es sich nicht um einen Unterfall einer "Einkommensminderung" im Sinne des §8 Abs.3 Satz4 KStG, sondern um ein dort nicht geregeltes aliud (so unter dem Stichwort der Nichterfassung der "verhinderten Vermögensmehrung" auch IDW, Die Wirtschaftsprüfung 2006, 1380, 1382; Dörfler/Heurung/Adrian, Deutsches Steuerrecht ??DStR?? 2007, 514, 515; Köhler, Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, 265, 279f.; Kempf/Loose, Die Unternehmensbesteuerung 2015, 589, 591f.; Mückl/Schnorberger, DStR 2017, 2145, 2147; Rüsch, FinanzRundschau 2023 1160, 1161f.; Isler in Herrmann/Heuer/Raupach, §8 KStG Rz471; wohl auch Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2.Aufl., §8 Rz730; a.A. Benecke, Neue Wirtschaftsbriefe 2006, 1380, 1382; Dötsch/Pung, DB 2007, 11, 14; Dieterlen/Dieterlen, DStZ 2007, 489, 490; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2.Aufl., §8 Rz1494; Brandis/Heuermann/Rengers, §8 KStG Rz186; Schmidt/Levedag, EStG, 44.Aufl., §17 Rz92; Herkens/Staats in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, §8 KStG Rz173; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, §8 KStG Rz153; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3.Aufl., §8 KStG Rz382f.).

Die auf der Ebene des Gesellschafters versäumte Besteuerung des durch §17 Abs.1 Satz2 des Einkommensteuergesetzes fingierten Veräußerungsgewinns bei der verdeckten Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen ist keine Einkommensminderung im Sinne des §8 Abs.3 Satz4 KStG.

Das Telos der Norm erzwingt keine über den Wortlaut der Norm hinausgehende Auslegung. Danach sollen

Downloaded from Blogs on 20.11.2026 16:58h

Besteuerungslücken verhindert und sichergestellt werden, dass eine Einkommenskorrektur nicht erfolgt, soweit die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters "gemindert hat" (BTDrucks 16/2712, S.70).

Es ist zwar zutreffend, dass in der Begründung des Regierungsentwurfs auch der Fall einer unentgeltlichen beziehungsweise verbilligten Überlassung von Wirtschaftsgütern angesprochen wird. Diese Vorstellung hat indessen im Wortlaut der Norm keinen Niederschlag gefunden (Mückl/Schnorberger, DStR 2017, 2145, 2147).

Bezogen auf versehentlich nicht erfasste fiktive Veräußerungsgewinne nach §17 Abs.1 Satz2 EStG kommt hinzu, dass keine Besteuerungslücke droht, weil die Versteuerung später im Fall der echten Veräußerung der Anteile nachgeholt werden kann (Tiedchen, EFG 2023, 1465, 1466).

Fundstelle

BFH, Urteil vom 19. November 2025 (**I R 40/23**), veröffentlicht am 26. Februar 2026.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht, verdeckte Einlage