Urteil vom 15. März 2017, I R 11/15

Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm

ECLI:DE:BFH:2017:U.150317.IR11.15.0

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Münster, 30. September 2014, Az: 9 K 4169/10 K,F

Leitsätze

Eine AG kann Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem Aktienoptionsprogramm zugunsten von leitenden Mitarbeitern nicht bilden, wenn die Optionen nur ausgeübt werden können, falls der Verkehrswert der Aktien zum Ausübungszeitpunkt einen bestimmten Betrag (hier: 10 % des Ausübungspreises) übersteigt und/oder wenn das Ausübungsrecht davon abhängt, dass es in der Zukunft zu einem Verkauf des Unternehmens oder einem Börsengang kommt. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines dieser Ereignisse ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 1. Oktober 2014 9 K 4169/10 K,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist im Revisionsverfahren noch die Bildung von Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm; Streitjahre sind 2006 bis 2010.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist nach Verschmelzung und Formwechsel Rechtsnachfolgerin der K-AG. Am ... 2006 beschloss die Hauptversammlung der K-AG eine bedingte Kapitalerhöhung um bis zu ... € (... Aktien) zur Gewährung von Optionen auf den Bezug von Aktien an Mitglieder ihres Vorstands und an weitere Mitarbeiter der Gesellschaft und nachgeordneter verbundener Unternehmen. Auf der Grundlage der schriftlichen Optionsbedingungen ("Stock Option Terms") gab die K-AG von 2006 bis 2009 Aktienoptionen an Vorstandsmitglieder und Mitarbeiter aus. Die Optionsbedingungen sahen u.a. folgende Regelungen vor:

- der Ausübungspreis pro Aktie beträgt ... €.

- Die Optionen können grundsätzlich ausgeübt werden:

  wenn ein "Exit-Ereignis" eintritt (Verkauf der wesentlichen Vermögenswerte der K-AG bzw. der Aktienmehrheit an unabhängigen Dritten oder, im Zusammenhang mit einem Börsengang, jeder Verkauf von Aktien durch bestimmte "Sponsoren" an unabhängige Dritte)

  und wenn der Verkehrswert mindestens 10 % über dem Ausübungspreis pro Aktie liegt ("Erfolgsziel").

- "Vesting": Es können nur so viele Aktien erworben werden, wie sich aus einer festgelegten "Vesting"-Formel ergibt. Das "Vesting" der Optionen vollzieht sich in fünf jährlichen Schritten von jeweils 20 % (beginnend mit 20 % der Optionen am ... 2007 und endend mit 100 % der Optionen am ... 2011). Bei einem Verkauf der Gesellschaft "vesten" sämtliche Optionen.

- Verfall: Die Optionen verfallen spätestens zehn Jahre nach dem Ausgabetag. Wenn ein Teilnehmer nicht mehr bei der K-AG oder einer Tochtergesellschaft beschäftigt ist, verfällt der Teil der Optionen dieses Teilnehmers, der noch nicht "gevestet" ist; der bereits "gevestete" Teil der Optionen kann bis 60 Tage nach dem Beendigungszeitpunkt unabhängig vom Vorliegen eines Exit-Ereignisses ausgeübt werden. Bei Ausscheiden eines Teilnehmers durch arbeitgeberseitige Kündigung aus wichtigem Grund verliert der Teilnehmer sämtliche Optionsrechte.

- Rückkaufoption: Bei Ausscheiden eines Teilnehmers aus den Diensten der K-AG oder einer Tochtergesellschaft ist die K-AG berechtigt, sämtliche ausgegebenen Options-Aktien sowie sämtliche (auch die bereits "gevesteten") Optionen zum jeweiligen Verkehrswert der Aktien am Beendigungstag zurückzukaufen.

- Ersetzungsrecht: Nach Ausübung einer Option kann die K-AG nach eigenem Ermessen festlegen, dass statt der Ausgabe von Options-Aktien ein deren Verkehrswert entsprechender Barbetrag abzüglich des Ausübungspreises an den entsprechenden Teilnehmer gezahlt wird.

3 Unter dem 16. Oktober 2009 erklärte die K-AG gegenüber den Optionsberechtigten, sie werde von ihrem Ersetzungsrecht Gebrauch machen; bei Ausübung der Optionen würden die Berechtigten Barzahlungen statt Aktien erhalten. Nur für die Befriedigung von Optionen, die in Zusammenhang mit einem vorzeitigen Ausscheiden bereits vor einem "Exit-Ereignis" ausgeübt würden, werde das Ersetzungsrecht noch nicht ausgeübt.

4 Mit Verschmelzungsvertrag vom 28. Oktober 2010 wurde die K-AG mit steuerlicher Rückwirkung zum 30. Juni 2010 auf die Klägerin verschmolzen.

5 Für Zahlungsverpflichtungen aus dem Aktienoptionsprogramm bildete die K-AG folgende Rückstellungen:

31. Dezember 2006	... €
31. Dezember 2007	... €
31. Dezember 2008	... €
31. Dezember 2009	... €
30. Juni 2010 (Rumpfwirtschaftsjahr)	... €

6 An sämtlichen vorgenannten Bilanzstichtagen lag der von der K-AG ermittelte Verkehrswert ihrer Aktien über dem "Erfolgsziel".

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte nach Außenprüfungen die Rückstellungen für die Streitjahre 2006, 2009 und 2010 insgesamt nicht an. Für die Streitjahre 2007 und 2008 berücksichtigte das FA die Rückstellungen nur in geringem Umfang. Nach Auffassung des FA kommt die Bildung von Rückstellungen für Zahlungsverpflichtungen aus dem in den Optionsbedingungen geregelten Ersetzungsrecht der K-AG für die Zeit vor deren Erklärung über die Ausübung dieses Rechts vom 16. Oktober 2009 schon deshalb nicht in Betracht, weil seinerzeit noch nicht festgestanden habe, ob die K-AG das ihr zustehende Wahlrecht, Ansprüche aus dem Optionsprogramm durch Geldzahlungen zu erfüllen, ausüben werde. Außerdem stehe der Rückstellungsbildung entgegen, dass das Aktienoptionsprogramm aufgrund des Erfordernisses des "Exit-Ereignisses" weder an Vergangenes anknüpfe noch zur Abgeltung von Vergangenem aufgelegt worden sei. Soweit das FA die Rückstellungen für die Jahre 2007 und 2008 teilweise anerkannt hat, handelt es sich um Rückstellungen für die Rückkaufsrechte hinsichtlich der Optionen vorzeitig aus den Diensten der K-AG ausgeschiedener Optionsberechtigter. Auf dieser Grundlage erließ das FA geänderte Bescheide über die Festsetzung von Körperschaftsteuern für die Streitjahre und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre 2006 und 2007.

8 Mit der dagegen erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, die Rückstellungen seien anzuerkennen, weil zu allen Bilanzstichtagen überwiegend wahrscheinlich gewesen sei, dass es innerhalb der zehnjährigen Verfallsfrist des Optionsprogramms zu einem "Exit-Ereignis" kommen und dass die K-AG von dem Ersetzungsrecht durch Barzahlung Gebrauch machen werde. Die Teilnahme an dem Optionsprogramm sei im Übrigen als Entgelt für die während der Laufzeit des Programms erbrachten Arbeitsleistungen der Bezugsberechtigten zu beurteilen. Daher habe es sich um eine Gegenleistung für vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erbrachte Arbeitsleistungen gehandelt und habe ein Erfüllungsrückstand der K-AG bestanden.

9 Hinsichtlich des Streitjahrs 2006 stritten die Beteiligten in erster Instanz des Weiteren über einen Änderungsantrag der K-AG, die (erklärungsgemäß) ertragswirksam behandelten Zinszahlungen einer kanadischen Tochtergesellschaft auf Gesellschafterdarlehen der K-AG in verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) nach Maßgabe von § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KStG 2002 n.F.-- umzuqualifizieren, um die Zahlungen als steuerfreie Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 n.F. behandeln zu können. Das FA hatte den Antrag abgelehnt, weil die Zinsen aus dem "nicht nur kurzfristig(en)" Fremdkapital i.S. des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. nicht die dort geregelte Freigrenze von 250.000 € erreicht hätten. Die Klägerin vertrat demgegenüber die Auffassung, in die Berechnung der Freigrenze seien die auf sämtliche --auch auf kurzfristige-- Gesellschafterdarlehen geleisteten Zinszahlungen einzubeziehen, sodass die Mindesthöhe im Streitfall überschritten werde.

10 Ebenfalls das Jahr 2006 betreffend war in erster Instanz noch die Aktivierung von aus einer Anteilsvereinigung resultierenden Grunderwerbsteuern als Anschaffungskosten im Rahmen der Zurechnung des Einkommens einer Organgesellschaft der K-AG streitig. Aufgrund des zwischenzeitlich ergangenen Senatsurteils vom 20. April 2011 I R 2/10 (BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761) hatte sich das FA insoweit indessen dem Klageantrag, die Grunderwerbsteuer als sofort abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln, angeschlossen.

11 Die Klage hatte lediglich hinsichtlich der Behandlung der Grunderwerbsteuer als sofort abziehbare Betriebsausgabe Erfolg; im Übrigen hat das Finanzgericht (FG) Münster sie mit Urteil vom 1. Oktober 2014 9 K 4169/10 K,F (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 933) als unbegründet abgewiesen.

12 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.

13 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide über die vom FG zugesprochene Änderung hinaus dahin zu ändern, dass die Rückstellungen für die Verpflichtungen aus dem Aktienoptionsprogramm in Höhe von ... € zum 31. Dezember 2006, ... € zum 31. Dezember 2007, ... € zum 31. Dezember 2008, ... € zum 31. Dezember 2009 und ... € zum 30. Juni 2010 anerkannt werden und zwar hinsichtlich der Streitjahre 2006 und 2007 unter entsprechender Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen.

14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die K-AG in den in Rede stehenden Bilanzen über die vom FA anerkannten Beträge hinaus keine Rückstellungen für Verpflichtungen aus dem Aktienoptionsplan passivieren durfte.

16 1. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 25. Mai 2016 I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930) und ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002/2009 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. auch für die Steuerbilanzen der K-AG zu beachten.

17 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach

ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (vgl. zu allem Senatsurteile vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; vom 6. Juni 2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196; vom 6. Februar 2013 I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, jeweils m.w.N.).

18 2. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats, an der festzuhalten ist, führt die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter durch eine AG im Rahmen eines Aktienoptionsplans, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden ist, nicht zu einem gewinnwirksamen Personalaufwand; auch ist im Hinblick auf die künftige Ausgabe neuer Aktien mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung kein Raum für die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung (Senatsurteil vom 25. August 2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215).

19 3. Die von der K-AG gebildeten Rückstellungen beziehen sich dementsprechend auch nicht auf eine künftige Ausgabe von Aktien, sondern auf die eventuellen künftigen Zahlungsverpflichtungen aus der in den Optionsbedingungen geregelten Ersetzungs- bzw. Rückkaufsbefugnis der K-AG. Es bedarf im Streitfall keiner Erörterung, inwiefern die K-AG auf der Grundlage ihres bis dahin bestehenden Wahlrechts, im Falle einer Optionsausübung entweder Aktien auszugeben oder von dem Ersetzungsrecht Gebrauch zu machen, vor der Abgabe der Erklärung vom 16. Oktober 2009 über die Ausübung des Ersetzungsrechts überhaupt von wahrscheinlichen künftigen Zahlungsverpflichtungen hat ausgehen dürfen (vgl. hierzu z.B. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 920 "Aktienoptionspläne"; Winkeljohann/K. Hoffmann in Beck Bil-Komm., 10. Aufl., § 272 Rz 520 f.; Prinz, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 234, 235). Die Rückstellungsbildung hinsichtlich der Ansprüche der Optionsberechtigten auf Barausgleich scheitert jedenfalls daran, dass die Verbindlichkeiten zu den Bilanzstichtagen der Streitjahre weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht waren.

20 a) Die Verbindlichkeiten der K-AG auf Barausgleich an jene Optionsberechtigten, die zu den Bilanzstichtagen in den Diensten der K-AG gestanden haben, waren zu diesen Zeitpunkten noch nicht rechtlich entstanden. Nach allgemeinen Grundsätzen entstehen Ansprüche und Verpflichtungen zu dem Zeitpunkt, zu dem die sie begründenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (Senatsurteil in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302). Auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Verbindlichkeit kommt es indessen nicht an (Senatsurteil in BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121).

21 Den Leistungsansprüchen der Optionsberechtigten fehlte zur rechtlichen Entstehung insbesondere noch der Eintritt des in den Optionsbedingungen geregelten "Exit-Ereignisses" in Form des Verkaufs der Aktienmehrheit oder des Betriebsvermögens der K-AG oder deren Börsengangs. Der Eintritt eines dieser Ereignisse war nach den Optionsbedingungen unerlässliche Voraussetzung für die Entstehung des Rechts auf Ausübung der Optionen, soweit die betreffenden Berechtigten nicht zuvor aus den Diensten der Unternehmensgruppe ausgeschieden waren. Ferner setzte die Ausübung der Optionen voraus, dass der Verkehrswert der Aktien bei Ausübung des Optionsrechts 10 % über dem Ausübungspreis von ... € liegt. Auch dabei handelt es sich um ein Tatbestandsmerkmal, welches zu den Bilanzstichtagen rechtlich noch nicht erfüllt sein konnte, weil weder der künftige Ausübungszeitpunkt noch der Aktienwert zu jenem Zeitpunkt feststanden. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts dieser Bedingung spielt im Zusammenhang mit der Frage der rechtlichen Entstehung der Optionsrechte keine Rolle.

22 b) Zwar können Rückstellungen auch für am Bilanzstichtag dem Grunde nach noch nicht entstandene (d.h. ungewisse) Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn sie bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich verursacht sind. Auch dies war hier indessen nicht der Fall.

23 aa) Die wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr oder in den Vorjahren setzt voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt. Maßgebend ist hiernach die wirtschaftliche Wertung des Einzelfalls im Lichte der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, m.w.N.). Der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung muss in der Vergangenheit liegen, sodass die Verbindlichkeit nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgilt (BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, m.w.N.).

24 bb) Schon allein das in den Optionsbedingungen der K-AG ausgegebene "Erfolgsziel", nach dem die Optionen nur ausgeübt werden können, wenn der Aktienwert zum späteren Ausübungszeitpunkt den Ausübungspreis um 10 % übersteigt, belegt einen nicht unmaßgeblichen Zukunftsbezug der Optionsverpflichtungen der K-AG. Daraus ist zu ersehen, dass das Optionsrecht nicht in erster Linie gewährt worden ist, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte

Arbeitnehmerleistungen abzugelten, sondern um dem begünstigten Führungspersonal eine zusätzliche besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu verschaffen (Senatsurteile vom 24. Januar 2001 I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und I R 119/98, BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215). Soweit in der Literatur (vgl. Prinz, FR 2011, 234, 235) die Rückstellbarkeit in solchen Fällen dann für möglich gehalten wird, wenn --wie vorliegend der Fall-- der Aktienwert zum jeweiligen Bilanzstichtag den Schwellenwert bereits überschritten hat und keine Anhaltspunkte für ein baldiges Absinken unter den Schwellenwert bestehen, folgt der Senat dem nicht. Denn das zwischenzeitliche Erreichen des Schwellenwerts mag ein Indiz für die Wahrscheinlichkeit sein, dass der Schwellenwert voraussichtlich auch zum Ausübungszeitpunkt überschritten sein wird. Die Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts ändert in diesen Fällen jedoch nichts am fehlenden Vergangenheitsbezug der Optionsverbindlichkeit. Nach dem Überschreiten des Schwellenwerts müssen die Teilnehmer des Optionsprogramms, um die Option ausüben zu können, sich darum bemühen, dass der Aktienwert künftig nicht wieder absinkt. Dabei handelt es sich in gleicher Weise um eine zukunftsgerichtete Motivation wie bei derjenigen, den Aktienwert über den Schwellenwert hinaus zu steigern.

25 Darüber hinaus ist der Zukunftsbezug im Streitfall an dem weiteren Ausübungserfordernis des "Exit-Ereignisses" festzumachen. Da das Recht zur Optionsausübung für die im Betrieb verbleibenden Optionsberechtigten mit dem Eintritt des "Exit-Ereignisses" steht oder fällt, handelt es sich um ein auch aus wirtschaftlicher Sicht bedeutsames Tatbestandsmerkmal. Entgegen der Sichtweise der Klägerin kann das Erfordernis keineswegs als unbedeutende Nebenbestimmung angesehen werden. Das gilt insbesondere deshalb, weil die K-AG bzw. deren Aktionäre völlig frei in der Entscheidung gewesen sind, ob sie ein "Exit-Ereignis" durch Verkauf oder Börsengang während der Laufzeit der Option herbeiführen oder nicht. Es bestand kein Automatismus und auch keine sonstige Verknüpfung zwischen dem Erreichen des Schwellenwerts der Aktien und der Herbeiführung eines "Exit-Ereignisses". Vielmehr handelte es sich um ein völlig selbständiges, von den Anstellungsverhältnissen der Optionsberechtigten und der Entwicklung des Unternehmenswerts unabhängiges Tatbestandsmerkmal, dessen künftige Verwirklichung im freien Ermessen der Anteilseigner der K-AG gestanden hat. Aus dem Fehlen einer Verbindung des Tatbestandsmerkmals "Exit-Ereignis" zu den von den Optionsberechtigten bis zu den Bilanzstichtagen erbrachten Arbeitsleistungen ergibt sich zugleich der mangelnde Vergangenheitsbezug dieses Tatbestandselements.

26 4. Die Rückstellungen können auch deshalb nicht anerkannt werden, weil die Zahlungspflichten aus dem Optionsprogramm Bestandteil des Pflichtengeflechts aus den Arbeitsverhältnissen der Optionsteilnehmer mit der K-AG waren und einzelne Positionen aus schwebenden Geschäften wegen der zu vermutenden Ausgewogenheit der Vertragsbeziehungen grundsätzlich nicht zu bilanzieren sind. Die Voraussetzungen eines Erfüllungsrückstands (s. dazu Senatsurteile in BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, und vom 9. November 2016 I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379) der K-AG liegen nach den vorstehenden Ausführungen zum mangelnden Vergangenheitsbezug der Optionsverpflichtungen nicht vor.

27 5. Die Revision erweist sich hinsichtlich des Streitjahrs 2006 nicht im Ergebnis aus anderen Gründen als teilweise begründet. Das FG hat zutreffend dahin erkannt, dass das FA den Änderungsantrag der K-AG, die Zinszahlungen der kanadischen Tochtergesellschaft nach Maßgabe von § 8a KStG 2002 n.F. in vGA umzuqualifizieren, zu Recht abgelehnt hat. Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. sind Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, auch vGA, wenn (u.a.) die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen. Die Freigrenze von 250.000 € bezieht sich sowohl nach dem Wortlaut als auch nach Sinn und Zweck des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. nur auf die am Satzanfang genannten Vergütungen für "nicht nur kurzfristig" erhaltenes Fremdkapital (vgl. z.B. Senatsurteil vom 7. September 2016 I R 11/14, BFH/NV 2017, 165, Rz 16) und ist daher im Streitfall nicht überschritten worden. Die Klägerin hat diesen Punkt in ihrer Revisionsbegründung auch nicht mehr aufgegriffen. Der Senat sieht daher von weitergehenden Ausführungen hierzu ab.

28 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de