

**Titel:**

**§ 10 Nr. 4 KStG verfassungsgemäß: Häftiger Betriebsausgabenabzug für Aufsichtsratsvergütungen bleibt bestehen**

**Normenketten:**

KStG § 10 Nr. 4  
KStG § 14 Abs. 5  
FGO § 115 Abs. 2 Nr. 1  
FGO § 135 Abs. 1  
AktG § 112  
AktG § 113  
AktG § 116  
AktG § 117  
GG Art. 3 Abs. 1

**Leitsätze:**

**Das häftige Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG für Vergütungen an Überwachungsorgane verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG; es handelt sich um eine zulässige Durchbrechung des Nettoprinzip.**

**(redaktioneller Leitsatz)**

**Auch bei kommunal geprägten Unternehmensstrukturen mit verpflichtendem Aufsichtsrat bleibt § 10 Nr. 4 KStG anwendbar; die Professionalisierung des Aufsichtsrats rechtfertigt keine abweichende verfassungsrechtliche Beurteilung (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagwort:**

Körperschaftsteuer

**Fundstellen:**

StEd 2026, 128  
EFG 2026, 565  
LSK 2025, 40994

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens haben die Klägerinnen zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist die steuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen.

**2**

Die Klägerin zu 2., die Stadtwerke A Holding GmbH (bis zum 28.10.2020 firmierend unter Stadtwerke A GmbH), hat die Erzeugung, den Bezug, den Handel, den Transport und die Verteilung von Strom, Gas, Wasser und Wärme sowie damit in Zusammenhang stehender Dienstleistungen, die Durchführung des öffentlichen Personennahverkehrs sowie die Erbringung weiterer Verkehrsdienstleistungen, den Betrieb von Bädern sowie die Durchführung sonstiger der Versorgung der Bevölkerung, der Industrie und des Gewerbes dienender Aufgaben (z.B. Telekommunikation) zum Unternehmensgegenstand. Die Gesellschaft errichtet, betreut, bewirtschaftet und verwaltet Bauten in allen Rechts- und Nutzungsformen. Sie nimmt die Funktion einer geschäftsleitenden Holding gegenüber ihren Tochtergesellschaften wahr. Der Gegenstand des Unternehmens wird durch die kommunalrechtlichen Vorschriften der bayerischen Gemeindeordnung insbesondere im Hinblick auf die Erfüllung eines öffentlichen Zwecks begrenzt.

### **3**

Die Klägerin zu 1., die Stadtwerke AB GmbH (bis zum 28.10.2020 firmierend unter AB GmbH), hat die Erzeugung, den Bezug, den Handel, den Transport und die Verteilung von Strom, Gas, Wasser und Wärme sowie die Durchführung sonstiger der Versorgung der Bevölkerung, der Industrie und des Gewerbes dienender Aufgaben (z.B. Telekommunikation) zum Unternehmensgegenstand. Der Gegenstand auch dieses Unternehmens wird durch die kommunalrechtlichen Vorschriften der bayerischen Gemeindeordnung insbesondere im Hinblick auf die Erfüllung eines öffentlichen Zwecks begrenzt.

### **4**

Gesellschafter der Klägerin zu 1. waren in den Streitjahren die Stadtwerke A Holding GmbH (vormals Stadtwerke A GmbH – die Klägerin zu 2. –) zu xx% (mehr als 50%) und die C AG zu xx% (weniger als 50%). Alleingeschafterin der Klägerin zu 2. war in den Streitjahren die Stadt A.

### **5**

Zwischen den Beteiligten bestand – unstrittig – in sämtlichen Streitjahren eine Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft (vgl. den zwischen der Klägerin zu 1. als Organgesellschaft und der Klägerin zu 2. als Organträgerin geschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom 21.12.2000 in der Fassung vom 26.09.2013).

### **6**

Die Stadtwerke AB GmbH (vormals AB GmbH – die Klägerin zu 1. –) hat nach den Regelungen des § 7 des Gesellschaftsvertrages ("Organe der Gesellschaft") einen Aufsichtsrat. Details des Aufsichtsrates und dessen Vergütung regeln die §§ 9 bis 11 des Gesellschaftsvertrages.

### **7**

Die geleisteten Vergütungen für den Aufsichtsrat betragen in den Streitjahren 2019 bis 2021 jeweils 31.400 €.

### **8**

Das Finanzamt erließ für 2019 (Bescheid vom 08.06.2021), für 2020 (Bescheid vom 20.05.2022) und für 2021 (Bescheid vom 07.02.2023) Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, in denen es bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens jeweils eine Zurechnung der hälftigen Aufsichtsratsvergütungen (15.700 €) vornahm.

### **9**

Gegen diese Bescheide haben sowohl die Klägerin zu 1. als auch die Klägerin zu 2. jeweils fristgerecht Einsprüche eingelegt und sich gegen die hälftige Hinzurechnung der Aufsichtsratsvergütungen gewandt.

### **10**

Mit Bescheiden vom 27.12.2023 wurde nach einer steuerlichen Außenprüfung das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft auf 8.083.401 € (2019), auf 8.678.903 € (2020) sowie auf 11.035.775 € (2021) festgestellt und die Vorbehalte der Nachprüfung jeweils aufgehoben. Änderungen hinsichtlich der hälftigen Zurechnung der Aufsichtsratsvergütungen ergaben sich nicht.

### **11**

Mit diesbezüglich inhaltsgleichen Einspruchsentscheidungen vom 29.01.2024 (Organgesellschaft; Klägerin zu 1.) / 30.01.2024 (Organträgerin; Klägerin zu 2.) wies das Finanzamt die Einsprüche der beiden Klägerinnen als unbegründet zurück.

### **12**

Hiergegen haben die Klägerinnen jeweils fristgerecht am 28.02.2024 Klage erhoben.

### **13**

Mit Beschluss vom 23.04.2024 wurden die beiden Verfahren zur gemeinsamen mündlichen Verhandlung und Entscheidung verbunden.

### **14**

Zur Begründung ihrer Klage haben die Klägerinnen vorgetragen:

## 15

Die Klage richte sich grundsätzlich und alleine gegen die in § 10 Nr. 4 KStG geregelte Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs, die in den angefochtenen Bescheiden zur Anwendung gekommen sei; § 10 Nr. 4 KStG sei verfassungswidrig.

## 16

1. Während die vom Unternehmen gezahlten Aufsichtsratsvergütungen nur hälftig als Betriebsausgabe anerkannt würden, müsse auf Ebene der Empfänger die Vergütung voll versteuert werden. § 10 Nr. 4 KStG stelle damit die Grundlage für eine Doppelbesteuerung dar, die nicht hinnehmbar sei und gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße.

## 17

2. Der historische Kontext, der zur Einführung dieser gesetzlichen Regelung geführt habe, sei zwischenzeitlich überkommen und gebiete eine Neu Beurteilung der Vorschrift.

## 18

2.1. Letztlich habe § 10 Nr. 4 KStG seinen rechtlichen Ursprung etwa im Jahr 1906, also in einer Epoche, in der hinsichtlich des Aufsichtsrates das Bild der "Zigarre rauchenden älteren Herren", denen ohne eigenes Zutun eine Vergütung zu Teil werde, maßgebend gewesen sei.

## 19

Im heutigen Schrifttum herrsche bei Steuer- und Gesellschaftsrechtlern hingegen Konsens darüber, dass diese Einschätzung und mithin die damalige Gesetzesbegründung der Stellung und Funktion des Aufsichtsrates heute nicht mehr gerecht würden.

## 20

Beginnend mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) von 1998 sei der Aufgabenbereich des Aufsichtsrats durch zahlreiche Reformgesetze und den deutschen Corporate Governance Kodex erheblich ausgeweitet worden (vgl. Lutter, DB 2009, 775). Die gestiegene Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats zeige sich exemplarisch in der Rechtsprechung des BGH zur Haftung von Aufsichtsratsmitgliedern. Die Abzugsbeschränkung von Aufsichtsratsbezügen laufe den Bemühungen des Reformgesetzgebers um eine Professionalisierung des Aufsichtsrats mithin zuwider.

## 21

2.2. Auch wenn mit Beschluss des BVerfG vom 07.11.1972 BvR 338/68 (BVerfGE 34, 103) die Regelung des § 10 Nr. 4 KStG verfassungsrechtlich als unbedenklich eingestuft worden sei, lasse sich die Regelung steuersystematisch nur schwer einordnen. Gemessen am Folgerichtigkeitsprinzip liege nach Drüen (in Frotzcher/Drüen, KStG, § 10 Nr. 4 KStG, Rz 67 f.) ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor. Bereits bei Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens sei das Abzugsverbot ein gesetzestechnischer Fremdkörper gewesen, weil es der seinerzeitigen Intention, für körperschaftsteuerrelevante Gewinne eine Einmalbesteuerung herzustellen, geradezu diametral entgegenwirke. Erklären lasse sich das heute im Nachgang nur mit der damals vom Gesetzgeber geäußerten Absicht, die durch steuergesetzliche Änderungen im Zusammenhang mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens 1977 eingetretenen Steuerausfälle zumindest teilweise zu kompensieren. Der damit bereits damals begangene steuersystematische Fehlgriff setze sich aber auch mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens fort und stelle hier die diesem immanenten Steuerwirkungen geradezu auf den Kopf. Während bei Ausschüttungen an den Anteilseigner eine volle Besteuerung auf Ebene der Körperschaft und eine hälftige Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners die Gesamtsteuerlast darstellen würden, sei es bei Vergütungen an Mitglieder vom Kontrollorgan gerade umgekehrt: Hier komme es faktisch zu einer hälftigen Besteuerung bei der Körperschaft und zu einer vollen Besteuerung beim Empfänger, welcher in der Regel Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG beziehe und der auch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne stets als Unternehmer gewürdigt werde.

## 22

§ 10 Nr. 4 KStG stelle somit eine unzulässige Pauschalisierung durch den Gesetzgeber dar, welche aus heutiger Sicht nicht steuerrechtskonform sei und nur haushaltspolitische Zielsetzungen verfolge.

## 23

3. Weiterhin sei die Beschränkung nicht geeignet, eventuell überhöhte Aufsichtsratsvergütungen grundsätzlich zu vermeiden. Das Steuerrecht biete beispielsweise mit der verdeckten Gewinnausschüttung

(vGA) eine wirksame Methode um unangemessene Bezüge vom steuerrechtlichen Abzug auszuschließen, wobei im Streitfall unstreitig keine unangemessenen oder überhöhten Zahlungen an die Aufsichtsräte geleistet worden seien.

#### **24**

Ein Generalverdacht für alle Zahlungen an Aufsichtsräte und deren hälftige Kürzung verbiete sich.

#### **25**

4. Die Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG sei auch deshalb nicht gerechtfertigt, da der Aufsichtsrat für die Klägerin zu 1. nicht aus freien Stücken gebildet worden sei.

#### **26**

Obgleich die Bestellung eines Aufsichtsrates im GmbH-Recht nicht verpflichtend vorgesehen sei, sei sie für die Klägerin zu 1., die im Bereich der durch die Stadt A zu gewährleistende Daseinsvorsorge tätig werde, durch die kommunale Fach- und Rechtsaufsichtsbehörde eingefordert worden.

#### **27**

Damit habe für die Klägerin zu 1. keine Möglichkeit bestanden, sich der Aufwendungen für den Aufsichtsrat zu entziehen.

#### **28**

(1) Die Klägerin zu 1. hat beantragt,

den Bescheid für 2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 20.04.2021, geändert durch Bescheide vom 08.06.2021 und vom 27.12.2023,

den Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 20.04.2022, geändert durch Bescheide vom 20.05.2022 und vom 27.12.2023 und

den Bescheid für 2021 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 07.02.2023, geändert durch Bescheid vom 27.12.2023,

alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.01.2024,

dahingehend zu ändern, dass die Hinzurechnung der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen, betreffend 2019, 2020 und 2021 in Höhe von jeweils 15.700 €, bei der Ermittlung des dem Organträger und der Organgesellschaft zuzurechnenden Einkommens unterbleibt.

#### **29**

(2) Die Klägerin zu 2. hat beantragt,

die vorgenannten Bescheide, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2024, dahingehend zu ändern, dass die Hinzurechnung der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen, betreffend 2019, 2020 und 2021 in Höhe von jeweils 15.700 €, bei der Ermittlung des dem Organträger und der Organgesellschaft zuzurechnenden Einkommens unterbleibt.

#### **30**

(3) Die Klägerinnen haben hilfsweise die Zulassung der Revision beantragt.

#### **31**

(4) Sie haben beantragt, die Kosten des Verfahrens dem Finanzamt aufzuerlegen und festzustellen, dass die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren notwendig war.

#### **32**

Das Finanzamt hat beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

#### **33**

Zur Begründung hat es ausgeführt, im Streitfall seien gemäß § 10 Nr. 4 KStG nur die hälftigen Aufsichtsratsvergütungen als Betriebsausgaben abzugsfähig.

### **34**

Der Anwendungsbereich des § 10 Nr. 4 KStG sei eröffnet gewesen; bereits dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrags (§§ 11, 14 und 15) sei zu entnehmen, dass die wesentlichen Aufgaben des Aufsichtsrats in den Streitjahren in der Überwachung der Geschäftsführung bestanden hätten. Den vorliegenden Sitzungsprotokollen, insbesondere den dort aufgeführten Tagesordnungspunkten und Beschlussfassungen sowie den jährlichen Entlastungsberichten des Aufsichtsrats sei ferner zu entnehmen, dass der Aufsichtsrat diese gesellschaftsrechtlichen bzw. gesellschaftsvertraglichen Überwachungsaufgaben auch ausgeübt habe. Anhaltspunkte, aus denen sich eine weitgehend beratende und damit schädliche Tätigkeit der Aufsichtsratsmitglieder hinsichtlich der laufenden Geschäftsführung ergeben würden, lägen nicht vor.

### **35**

Eine Nichtanwendung des § 10 Nr. 4 KStG komme für das Finanzamt nicht infrage.

### **36**

1. Das Finanzamt sei als vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden. Es sei damit allein schon aufgrund des Grundsatzes der Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung verpflichtet, § 10 Nr. 4 KStG anzuwenden.

### **37**

2. Es bestünden auch keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Vorschrift des § 10 Nr.4 KStG.

### **38**

2.1. Das KStG gehe grundsätzlich davon aus, dass die Gesellschafter ihre Kosten (z.B. für die Überwachung der Geschäftsführung) als sogenannter Beteiligungsaufwand selbst zu tragen hätten. Soweit die Überwachung der Geschäftsführung ganz oder zum Teil auf ein besonderes Organ der Gesellschaft – im vorliegenden Fall den Aufsichtsrat der Klägerin zu 1. – delegiert sei, lasse es § 10 Nr. 4 KStG indes letztlich zu, die Vergütungen der Mitglieder dieses Organs zur Hälfte als Betriebsausgabe abzuziehen. Damit werde im Ergebnis typisiert, dass die mit der Überwachung beauftragten Aufsichtsratsmitglieder und ihre Vergütungen letztlich sowohl im Gesellschafterinteresse (gesetzliche oder freiwillige vollständige oder teilweise Delegation der Überwachung durch die Gesellschafter an das Organ) als auch im Gesellschaftsinteresse (z.B. Schutz der Gesellschaft und ihrer wirtschaftlichen Grundlagen vor schädlichem Handeln der Geschäftsführung) tätig würden. § 10 Nr. 4 KStG befreie zwar grundsätzlich nicht von der Prüfung, ob Betriebsausgaben betrieblich veranlasst seien, indessen gehe § 10 Nr. 4 KStG nach der Systematik des KStG und auf Grund der Trennung von Gesellschaft und Gesellschafter (sog. Trennungstheorie) offensichtlich davon aus, dass die Vergütungen für Überwachungsorgane das Einkommen zwar steuerwirksam mindern würden, dass aber wegen der Überwachungsfunktion und der dadurch begründeten Nähe zur steuerlichen Sphäre der Gesellschafter eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs auf Ebene der Gesellschaft sachgerecht sei.

### **39**

2.2. Dass die Vergütungen bei den Mitgliedern der Überwachungsorgane steuerpflichtig seien, spreche dabei nicht gegen die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs. Denn durch die Aufsichtsratsvergütungen werde zugleich der ausschüttungsfähige Gewinn der Gesellschaft gemindert, so dass die Aufsichtsratsvergütungen wie anderer Beteiligungsaufwand auch (nur) beim Gesellschafter voll abzugsfähig seien. Noch deutlicher werde diese Systematik an § 12 Nr. 3 KStG in der bis zum 31.12.1976 geltenden Fassung (a.F.), welcher bei der überwachten Kapitalgesellschaft den Abzug von Vergütungen für Überwachungsorgane in voller Höhe versagt habe. Dies sei vom Gesetzgeber wohl als Anreiz gegen überhöhte Aufsichtsratsvergütungen angesehen worden, weshalb das Nettoprinzip habe durchbrochen werden dürfen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 07.11.1972, a.a.O.). Tatsächlich habe sich die Vorschrift des § 12 Nr. 3 KStG a.F. (und entsprechend auch § 10 Nr. 4 KStG n.F.) nach Ansicht des Finanzamts in das System der grundsätzlich getrennten Besteuerung von Körperschaften und ihrer Gesellschafter – der vom BFH in ständiger Rechtsprechung bestätigten Trennungstheorie – eingefügt, wenn man die Nähe der Überwachungsorgane zu den Gesellschaftern bedenke und daher die Überwachung der Geschäftsführung und die damit verbundenen Kosten der Sphäre der Gesellschafter (und nicht der Gesellschaft) zuordne.

Denn nach § 12 Nr. 3 KStG a.F. seien die Gesellschaft, die Gesellschafter und die Mitglieder der Überwachungsorgane letztlich so besteuert worden, als ob der Gesellschafter das Mitglied des Überwachungsorgans aus den Dividenden der Gesellschaft bezahle (keine Minderung bei der Körperschaft, Einkommensminderung bei Gesellschafter und steuerpflichtige Betriebseinnahme gemäß § 18 EStG beim Empfänger). Dass § 10 Nr. 4 KStG n.F. nunmehr nur noch ein hälftiges Abzugsverbot vorsehe, ändere daran grundsätzlich nichts, sondern berücksichtige letztlich sogar, dass die Überwachung sowohl den Interessen der Gesellschafter (insoweit kein Betriebsausgabenabzug bei der Gesellschaft) als auch den Interessen der Gesellschaft (insoweit Betriebsausgabenabzug bei der Gesellschaft) diene.

**40**

Entscheidend sei letztlich, dass die Qualifikation der Aufgaben als "Beratung der Gesellschafter" – anders als die Beratung der Geschäftsführung – keinen vollen Abzug der Betriebsausgaben bewirken könne.

**41**

Wegen der Einzelheiten wird auf die Finanzgerichtsakten, die dem Gericht vorliegenden Akten des Finanzamts und das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 30.09.2025 verwiesen.

## **Entscheidungsgründe**

**42**

Die Klägerinnen haben mit ihrer Klage keinen Erfolg. Deren verfassungsrechtliche Bedenken in Bezug auf § 10 Nr. 4 KStG teilt der erkennende Senat nicht.

I.

**43**

Die Klagen beider Klägerinnen sind zulässig.

**44**

Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG werden das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend (§ 14 Abs. 5 Satz 2 KStG).

**45**

Zwar wirkt sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 10 Nr. 4 KStG im Ergebnis allein bei der Klägerin zu 2., der Organträgerin, aus. Dieser wurde das Einkommen der Klägerin zu 1. für das Streitjahr zugerechnet. Es besteht jedoch eine parallele Rechtsschutzbefugnis von Organgesellschaft und Organträgerin.

**46**

§ 14 Abs. 5 Satz 2 KStG legt ausdrücklich fest, dass die Feststellungen für die Besteuerung auch der Organgesellschaft bindend sind, ohne nach dem Inhalt der Feststellungen zu differenzieren. Die Organgesellschaft ist Adressatin des Feststellungsbescheids. Sie ist infolge der Feststellungswirkung selbst durch den Feststellungsbescheid beschwert und somit berechtigt, Einspruch einzulegen (vgl. R 14.6 Abs. 6 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015) und Klage zu erheben (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2020 XI R 20/18, BStBl II 2021, 296, Rn. 17ff m.w.N., bestätigt durch BFH-Urteil vom 18.08.2021 XI R 43/20, BStBl II 2025, 118).

**47**

Eine Rechtsschutzkonzentration auf den Organträger ist § 14 Abs. 5 KStG nicht zu entnehmen; sie bedürfte zudem der besonderen gesetzlichen Anordnung durch Erweiterung von § 352 AO und § 48 FGO, um § 350 AO und § 40 Abs. 1 FGO einzuschränken. Daran fehlt es. Vielmehr steht nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BT-Drucks 17/10774, 20) die Möglichkeit, den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid i. S. des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG anzufechten, sowohl dem Organträger als auch der Organgesellschaft zu (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2020 XI R 20/18, BStBl II 2021, 296, Rn. 20).

II.

**48**

Gemäß § 10 Nr. 4 KStG ist die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden, nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

III.

#### **49**

Die Rechtsentwicklung der besagten Vorschrift stellt sich wie folgt dar (vgl. u. a. Dürrschmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG, Kommentar, 331. Lieferung, 3/2025, § 10 KStG, Rd-Nr. 5; Clemm/Clemm, BB 2001, 1873):

#### **50**

Im Jahr 1906 war mit dem Reichsstempelgesetz vom 03.06.1906 (RGBl 1906, 695) für Aufsichtsratsmitglieder eine "Stempelabgabe" in Höhe von 8% der gezahlten Vergütungen eingeführt worden. An deren Stelle trat im Jahr 1922 nach §§ 63 ff. Kapitalverkehrssteuergesetz vom 08.04.1922 (RGBl 1921, 335) die von den Aufsichtsratsmitgliedern selbst geschuldete "Aufsichtsratssteuer" in Höhe von ebenfalls 8% der gezahlten Vergütungen. Zwar war Schuldner das jeweilige Aufsichtsratsmitglied; zu entrichten war diese Steuer jedoch durch die Kapitalgesellschaft.

#### **51**

Erstmals im KStG 1925 vom 10.08.1925 (RGBl I 1925, 208) wurden im damaligen § 17 Nr. 4 KStG die gezahlten Vergütungen für Aufsichtsratsmitglieder bei der Gewinnermittlung von sogenannten Erwerbsgesellschaften für vollständig nichtabziehbar erklärt. Durch das Abzugsverbot sollten Aufsichtsratsvergütungen auch nach Wegfall der Aufsichtsratssteuer mittelbar auf Ebene der Gesellschaft durch Erhöhung ihres Gewinns wegen Versagung des Abzugs als Betriebsausgabe besteuert werden.

#### **52**

Im KStG 1934 vom 16.10.1934 (RGBl I 1934, 1031) wurde dann gemäß § 12 Nr. 3 KStG 1934 das seit 1925 bestehende vollständige Abzugsverbot von Erwerbsgesellschaften auf alle Körperschaftsteuerpflichtige ausgedehnt. Durch die Nichtabziehbarkeit sollte auch die Umgehung der gewollten Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen mit Körperschaft- und Einkommensteuer durch abziehbare Zahlungen an Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Aufsichtsratsmitglied anstelle von nichtabziehbaren Gewinnausschüttungen verhindert werden (BT-Drs. 7/5310, 8).

#### **53**

1971 empfahl die Steuerreformkommission in ihrem Gutachten die vollständige Streichung dieser Sonderbehandlung (Schriftenreihe des BMF, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17, KSt, IV, Tz 236-238); dieser Empfehlung folgte der Gesetzgeber jedoch nicht.

#### **54**

Trotz Wegfalls der steuersystematischen Rechtfertigung des Abzugsverbots nach Einführung des Anrechnungssystems im Jahr 1977 wurde es in § 10 Nr. 3 KStG a.F. eingeführt durch Art. 1 KStReformG vom 31.08.1976, BGBl I 1976, 2597) zur Verhinderung "überhöhter Aufsichtsratsvergütungen" und zum Ausgleich "aufkommensmindernder" Gesetzesänderungen beibehalten (BT-Drs. 7/5310, 8), jedoch auf die Hälfte der Vergütungen beschränkt.

IV.

#### **55**

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die Vorschrift des § 10 Nr. 4 KStG und dessen Regelungsgehalte bislang nicht als verfassungswidrig beurteilt.

#### **56**

1. Der BFH hat in seinem Urteil vom 07.02.1968 I R 53/67 (BStBl II 1968, 392) die Verfassungsmäßigkeit der Regelung (damals: § 12 Nr. 3 KStG) bejaht.

#### **57**

In der Entscheidung führte der BFH aus, dass § 12 Nr. 3 KStG a.F. nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil schon keine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem vorliege.

#### **58**

Die Kürzungsvorschrift belaste auch nicht die Aufsichtsratsmitglieder mit einer zusätzlichen Steuer neben der Einkommensteuer nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Denn bei § 12 Nr. 3 KStG a.F. handele es sich nicht um eine Vorschrift über die Besteuerung des Aufsichtsratsmitglieds, sondern über die Besteuerung der Gesellschaft. Damit enthalte die Vorschrift keine zusätzliche Einkommensteuer des Aufsichtsratsmitglieds, die möglicherweise gegen den Gleichheitssatz verstoßen würde.

#### **59**

Weiterhin behandle § 12 Nr. 3 KStG a.F. alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S. der §§ 1-3 KStG (a.F.) gleich. Soweit bei ihnen der Tatbestand zutrefte, dass sie Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrats usw. gewähren, trete die Rechtsfolge ein, dass diese Vergütungen bei der Ermittlung des Einkommens (nach damaliger Rechtslage in vollem Umfang) nicht abzugsfähig seien.

#### **60**

Eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem liege auch nicht deshalb vor, weil § 12 Nr. 3 KStG a.F. zwar für Kapitalgesellschaften, nicht aber für Personengesellschaften gelte. Denn Personengesellschaften seien schon handelsrechtlich nicht mit Kapitalgesellschaften vergleichbar.

#### **61**

Ferner durchbreche § 12 Nr. 3 KStG a.F. keine vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit. Denn diese Vorschrift führe nicht etwa zu einem Durchgriff durch die Rechtsform der juristischen Person, da sie nicht aus den Verhältnissen der Gesellschafter Folgerungen für die steuerliche Behandlung der Gesellschaft ziehe.

#### **62**

Auch liege keine ungerechtfertigte Durchbrechung des der Einkommen- und Körperschaftsteuer zugrundeliegenden Nettoprinzips vor, da der Gesetzgeber nicht willkürlich verfahren sei, sondern sich von sachlichen Erwägungen habe leiten lassen. § 12 Nr. 3 KStG a.F. beruhe nicht auf Willkür und auch nicht allein auf dem Willen, höhere Steuereinnahmen zu erzielen, sondern auf der Überlegung, dass nach Erfahrungen der Vergangenheit die Gefahr überhöhter Aufwendungen der Gesellschaft für den Aufsichtsrat bestehe.

#### **63**

2. Auch das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 07.11.1972 (a.a.O.) die Regelung des § 10 Nr. 4 KStG als verfassungsmäßig angesehen.

#### **64**

Dem Grunde nach würden die Aufsichtsratsvergütungen Betriebsausgaben darstellen, die grundsätzlich auch bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen seien. Allerdings sei dem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ein objektives Nettoprinzip in dem strikten Sinn, dass der Gesetzgeber jegliche Durchbrechung, für die kein besonderer sachlicher Grund vorliege, unterlassen müsste, bei einer Gesamtbetrachtung des Einkommensbegriffs nicht zu entnehmen. Dies folge daraus, dass der Gesetzgeber eine Reihe von Spezialnormen geschaffen habe, die das objektive Nettoprinzip durchbrechen würden (z.B. § 4 Abs. 5 EStG). Diese Gesetzeslage spreche dagegen, dass der Gesamtheit der gesetzlichen Regelungen über die Einkommensermittlung das objektive Nettoprinzip als vom Gesetzgeber statuierte Sachgesetzlichkeit zugrunde liege.

#### **65**

Mithin sei der Gesetzgeber – auch bei grundsätzlicher Anwendung des objektiven Nettoprinzips – nicht gehindert, bei der Anerkennung der Betriebsausgaben hinsichtlich ihrer Abzugsfähigkeit zu differenzieren. Ihre Grenze fände diese Gestaltungsfreiheit darin, dass die Grundstruktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer als einer Steuer, die auf den von einem Steuersubjekt bezogenen Gewinn ausgerichtet sei, nicht verändert werde. Diese Grundstruktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer werde nicht dadurch beeinträchtigt, dass bestimmte Betriebsausgaben wie die Aufwendungen für Aufsichtsratsvergütungen nicht abgesetzt werden könnten.

#### **66**

Zudem lasse § 113 AktG erkennen, dass der Gesetzgeber nur eine angemessene Vergütung für die Aufsichtsräte zulassen und aus wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Gründen überhöhte Aufsichtsratsvergütungen im Interesse der Aktionäre, der Gläubiger und der Allgemeinheit vermeiden wolle.

In diese Zielsetzung füge sich das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 KStG a.F. ein. Es lasse sich nicht ausschließen, dass leichter unangemessene Vergütungen gewährt würden, wenn diese in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen wären. Dem Gesetzgeber sei es nicht verwehrt, aus wirtschafts- und rechtspolitischen Gründen solchen Gefahren auch mit steuerlichen Regelungen entgegenzutreten. Ob er diesem Gesichtspunkt entscheidendes Gewicht beimesse oder ob er dem Vorschlag der Steuerreformkommission entsprechend das Abzugsverbot aus gesellschaftspolitischen Gründen beseitigen wolle, bleibe ihm überlassen.

#### **67**

3. In der steuerlichen Fachliteratur wird jedoch seit geraumer Zeit vermehrt die Auffassung vertreten, § 10 Nr. 4 KStG sei verfassungswidrig und die oben zitierte Rechtsprechung des BVerfG und des BFH halte der inzwischen eingetretenen Rechtsentwicklung und den heutigen Prüfungsmaßstäben nicht mehr Stand.

#### **68**

3.1. § 10 Nr. 4 KStG verstoße gegen das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.

#### **69**

Haarmann (in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2016/2017, Seite 300, "XII. Steuerliche Abzugsfähigkeit der Bankenabgabe und von Aufsichtsratsstantiemen") weist darauf hin, dass das BVerfG und der BFH in ihrer heutigen Rechtsprechung dem objektiven Nettoprinzip ein erheblich größeres Gewicht beimessen würden, so dass eine erneute Überprüfung der § 10 Nr. 4 KStG unter verfassungsrechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkten durch das BVerfG zu einer anderen Beurteilung führen müssten (so auch Hey/Hey, FR 2017, 309; Hey, Beihefter zu DStR 34/2009, 109). So habe der BFH in seinem Urteil vom 29.11.1979 VI R 25/78 (BStBl II 1980, 75) dem objektiven Nettoprinzip eine bedeutende Stellung eingeräumt, die – übertragen auf § 10 Nr. 4 KStG – zu einer vollständigen Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsvergütungen führen müsse. Werbungskosten seien hiernach "bei erforderlicher Zusammenschau mit dem Betriebsausgabenbegriff" alle Aufwendungen, die durch den Beruf veranlasst seien. Soweit das BVerfG in seiner Entscheidung vom 04.12.2002 2 BvR 400/98, 1735/00 (BVerfGE 107, 48) dem Gesetzgeber die Möglichkeit eröffnet habe, das objektive Nettoprinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe zu durchbrechen und von der folgerichtigen Umsetzung sowie von der dem objektiven Nettoprinzip entsprechenden Belastungsentscheidung abzuweichen, habe es dies an erhebliche sachliche Rechtfertigungsgründe gekoppelt; rein fiskalische Zwecke staatlicher Einnahmenerhöhung habe es diesbezüglich nicht akzeptiert (vgl. Urteil des BVerfG vom 09.12.2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210-248). Die Begründung, § 10 Nr. 4 KStG sei erforderlich, um das Steueraufkommen zu sichern, sei mithin nach heutigen Maßstäben nicht tragfähig.

#### **70**

Aber auch im Übrigen seien keine hinreichenden sachlichen Erwägungen ersichtlich, die geeignet seien, das objektive Nettoprinzip zu durchbrechen.

#### **71**

Dies gelte insbesondere hinsichtlich der Begründung wohl nicht mehr, wonach die Aufsichtsratsvergütung leicht verdient und überhöht sei.

#### **72**

Soweit sich der Finanzausschuss auf das Ziel der Verhinderung überhöhter Aufsichtsratsvergütungen berufe, stelle dies einen sog. Lenkungszweck dar; dieser werde vorliegend jedoch verfehlt. Dies ergebe sich bereits daraus, dass es der Abzugsbeschränkung bereits an Zielgenauigkeit fehle, weil sie in keinem Zusammenhang zur Höhe und Angemessenheit der Aufsichtsratsvergütungen stehe (vgl. Clemm/Clemm, a.a.O.). Hätte der Gesetzgeber tatsächlich nur überhöhte Vergütungen vom Abzug ausschließen wollen, hätte es nahe gelegen, wie etwa beim Spendenabzug, Höchstbeträge festzulegen.

#### **73**

Haarmann (a.a.O.) ist deshalb überzeugt, dass die geänderten rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen in Bezug auf den Aufsichtsrat sowie das geänderte Rechtsverständnis des BVerfG zum Inhalt und zur Reichweite der Grundrechte, insbesondere im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip, gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 10 Nr. 4 KStG sprechen würden. Das hälftige Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen nach § 10 Nr. 4 KStG verletze eine Kapitalgesellschaft mit obligatorischem oder

freiwillig gebildetem Aufsichtsrat in ihren Grundrechten aus Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 GG i.Vm. Art. 19 Abs. 3 GG; die Norm sei mithin verfassungswidrig.

#### 74

Auch Drüen verweist in Frotscher/Drüen, KStG § 10 Rz 67 und in KSzW 04.2013 (Seite 343 ff) unter Hinweis auf das im Jahr 1998 in Kraft getretene KonTraG darauf, dass die verfassungsgerichtliche Einschätzung der Verfassungskonformität der hälftigen Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen wegen der inzwischen ergriffenen gesetzgeberischen Maßnahmen zur Professionalisierung des Aufsichtsrats als fragwürdig erscheine.

#### 75

3.2. Drüen (in Frotscher/Drüen, a.a.O.) und Haarmann (a.a.O.) sehen in der Norm des § 10 Nr. 4 KStG auch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

#### 76

So gebiete der Gesetzgeber die Einsetzung eines mit besonderer Sachkunde ausgestatteten Aufsichtsrats, verwehre aber den vollen Kostenabzug. Gemessen am Folgerichtigkeitsprinzip liege somit ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor.

#### 77

Haarmann (a.a.O.) sieht einen Verstoß gegen das Verbot der Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte auch darin, dass § 10 Nr. 4 KStG nur bei Kapitalgesellschaften, nicht jedoch bei Personengesellschaften Anwendung finde, obgleich hierfür keine sachliche Rechtfertigung ersichtlich sei. Gleiches gelte in Bezug auf Vorstandsvergütungen, die vollständig abzugsfähig seien. Er kritisiert auch, dass die pauschale Sanktionierung der Aufsichtsratsvergütungen undifferenziert alle Gesellschaften treffe, unabhängig davon, welche Vergütungen diese im Einzelfall gewähren würden.

#### 78

Ferner führe die Vorschrift zu einer Ungleichbehandlung gegenüber den voll abziehbaren Vergütungen, die die Aufsichtsratsmitglieder für besondere Beratungsleistungen i. S. des § 114 AktG erhalten würden, sowie gegenüber Vergütungen, die die Kapitalgesellschaft an die vom Aufsichtsrat zur Unterstützung seiner Überwachungstätigkeit hinzugezogenen Abschlussprüfer und externe Sachverständige (z.B. Unternehmens-, Steuer- und Rechtsberater) bezahle (vgl. Clemm/Clemm, a.a.O.; Haarmann, a.a.O.).

#### 79

Die Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG führe daneben zu einer Ungleichbehandlung im Verhältnis zu anderen Vergütungen für geschäftsleitende Personen mit Organfunktion (Vorstand bzw. Geschäftsführung) sowie im Verhältnis zu anderen Arbeitnehmern mit gleich hohem Einkommen (vgl. Hey/Hey, a.a.O.; Drüen, a.a.O.; Clemm/Clemm, BB 2001, 1873).

#### 80

3.3. Drüen (in Frotscher/Drüen, a.a.O., Rz 68) verweist auch darauf, dass mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens die Gründe entfallen seien, die ein Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen systematisch rechtfertigen könnten. Auch nach dem Systemwechsel zum Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren habe das Aufsichtsratsmitglied die erhaltenen Aufsichtsratsvergütungen in vollem Umfang i.d.R. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern. Das hälftige Abzugsverbot sei heute jedenfalls rechtspolitisch überholt. Gerade angesichts der gestiegenen Anforderungen an Aufsichtsratsmitglieder sei nicht ersichtlich, dass überhöhte Aufsichtsratsvergütungen tatsächlich ein erhebliches Problem darstellen würden.

#### 81

4. Zahlreiche Kommentatoren vertreten hingegen die Auffassung, dass das hälftige Abzugsverbot gemäß § 10 Nr. 4 KStG für Vergütungen an Überwachungspersonen – trotz aller dogmatischen Bedenken – in der Rechtspraxis noch als verfassungskonform anzusehen sein dürfte (vgl. Dürrschmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG, 331. Lieferung, 3/2025, § 10 KStG, Rd-Nr. 13, Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 10 Rz 40, Münch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer/6 Aufsichtsratsvergütungen, § 10 Nr. 4 KStG Tz 66, Pohl in BeckOK, § 10 Rz 84, u. a.).

#### 82

Zwar werde die Vorschrift in der Kommentarmeinung als rechtspolitisch fragwürdig und nicht mehr zeitgemäß angesehen, jedoch habe das BVerfG den Gesetzgeber nicht in der Pflicht gesehen, ein objektives Nettoprinzip zu verwirklichen (vgl. Dürrschmidt, a.a.O., Märtens, a.a.O., Münch, a.a.O.).

### **83**

Der historische Kontext der Vorschrift alleine lasse nicht auf eine Verfassungswidrigkeit des § 10 Nr. 4 KStG in seiner aktuellen Fassung schließen.

### **84**

5. Dieser letztgenannten Auffassung schließt sich der Senat an. Die in den höchstrichterlichen Entscheidungen des BVerfG (Beschluss vom 07.11.1972, a.a.O.) und des BFH (Urteil vom 07.02.1968, a.a.O.) dargelegten Rechtsauffassungen und Argumentationslinien haben auch nach heutigen Maßstäben Bestand und bedürfen keiner grundlegenden Korrektur. Entgegen der in Teilen der Literatur geäußerten Kritik sieht der Senat § 10 Nr. 4 KStG mithin nicht als verfassungswidrig an.

### **85**

5.1. Obgleich die Kritiker (z.B. Frotscher/Drüen a.a.O.) richtigerweise darauf verweisen, dass der Gesetzgeber mittlerweile zahlreiche Maßnahmen zur Professionalisierung des Aufsichtsrats getroffen hat (vgl. nur §§ 112, 116, 117 AktG), sieht der Senat in diesem Umstand keine derart gravierende Rechtsentwicklung, die eine Neu Beurteilung des § 10 Nr. 4 KStG dahingehend erfordern würde, dass von einem hinreichenden Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip und mithin einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG auszugehen wäre.

### **86**

5.2. Auch das Argument (z.B. Frotscher/Drüen, a.a.O.), mit der Einführung des Anrechnungs- / Teileinkünfteverfahrens seien die Gründe entfallen, die ein Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen systematisch gerechtfertigt hätten, überzeugt nicht. Diesbezüglich ist nach Überzeugung des Senats nicht von einer Verfassungswidrigkeit, sondern allenfalls von einer schweren systematischen Einordnung auszugehen (vgl. Münch, a.a.O., Tz 66).

### **87**

5.3. Der Senat erachtet es auch als legitim, dass der Gesetzgeber Aufwendungen einer Körperschaft, die sowohl im Interesse der Gesellschaft als auch im ureigensten Interesse der Gesellschafter – beispielsweise zur Gewährleistung von Kontrolle und Einfluss – liegen, nur teilweise zum Betriebsausgabenabzug zulässt.

### **88**

Gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin zu 1. besteht deren Aufsichtsrat aus 13 Mitgliedern, darunter der Oberbürgermeister der Stadt A, 8 Mitglieder des Stadtrates, 1 Vertreter der Stadtverwaltung sowie 2 von der Gesellschafterversammlung Gewählten. Alleine aus dieser Vorgabe ist ersichtlich, dass die Stadt A als mittelbare Gesellschafterin über die Klägerin zu 2. in hohem Maß ihre Interessen in die Klägerin zu 1. einbringen und Kontrolle ausüben kann.

### **89**

5.4. Der Umstand, dass bei gemeindlichen Unternehmen in Privatrechtsform und bei gemeindlichen Beteiligungen an Unternehmen in Privatrechtsform eine Verpflichtung zur Einrichtung eines Aufsichtsrats besteht (vgl. Art. 92, 93 Bayerische Gemeindeordnung) und dass – so die Klägervvertreterin in der mündlichen Verhandlung – im Rahmen der Abschlussprüfung eines derartigen Unternehmens (vgl. § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz) bei der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung auch die Überwachung der Geschäftsführung durch das Kontrollorgan von Bedeutung ist, führt nicht zu verfassungsmäßigen Zweifeln. Das objektive Nettoprinzip gebietet im gesamten Anwendungsbereich der Vorschrift des § 10 Nr. 4 KStG nicht die volle Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsvergütungen.

### **90**

Der Gesetzgeber kann dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Solche Regelungen darf der Gesetzgeber treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch

Sonderregelungen Rechnung zu tragen (Urteil des BVerfG vom 09.12.2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, a.a.O., Rn. 63 und 60).

#### **91**

Zudem ist der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen (Urteil des BVerfG vom 09.12.2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, a.a.O., Rn. 59).

#### **92**

Vor diesem Hintergrund ist es dem Gesetzgeber aus Sicht des Senats nicht verwehrt, nur eine angemessene Vergütung für die Aufsichtsräte zuzulassen und aus wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Gründen überhöhte Aufsichtsratsvergütungen im Interesse der Gesellschafter, der Gläubiger und der Allgemeinheit vermeiden zu wollen. Eine Regelung, die im Ergebnis die steuerliche Berücksichtigung der Hälfte der Aufsichtsratsvergütung zulässt, stellt eine zulässige generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelung dar.

#### **93**

Dies gilt auch mit Rücksicht auf den Umstand, dass die Klägerin zu 1. die Vorgabe aus der Bayerischen Gemeindeordnung hat, einen Aufsichtsrat einrichten zu müssen. In Ausfüllung des weitreichenden Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers und seiner Befugnis zu generalisierenden Regelungen, darf der Gesetzgeber auch diese Konstellation dergestalt regeln, dass im Ergebnis nur ein hälftiger Betriebsausgabenabzug der Aufsichtsratsvergütungen erfolgt.

#### **94**

Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten liegt hierin nicht.

#### **95**

5.5. Teilweise missachten die Kritiker in ihrer Argumentation auch die dem Gesetzgeber zuzubilligende Einschätzungsprärogative, wenn sie die Auffassung vertreten, dem Gesetzgeber stünden wirksamere Mittel zur Erreichung seiner gesetzgeberischen Ziele zur Verfügung als das in § 10 Nr. 4 KStG gewählte hälftige Abzugsverbot.

#### **96**

Soweit ausgeführt wird, die Verhinderung überhöhter Aufsichtsratsvergütungen könne auch auf anderem Wege, z.B. durch eine Deckelung (vgl. Haarmann, a.a.O.) oder den Ansatz einer vGA (so die Bevollmächtigte) effizienter als durch die in § 10 Nr. 4 KStG getroffene Regelung erreicht werden, wird der dem Gesetzgeber zustehende Einschätzungsspielraum verkannt.

#### **97**

Dem Gesetzgeber steht es zu, die Einschätzung zu treffen, auf welche Weise er ein legitimes Ziel erreichen kann, und sodann die entsprechende Rechtsnorm zu schaffen. Alternativvorschläge zur Zielerreichung können diese Einschätzung des Gesetzgebers nicht aushebeln und machen die Rechtsnorm nicht verfassungswidrig. Den Nachweis, dass der vom Gesetzgeber mit § 10 Nr. 4 KStG eingeschlagene Weg bereits dem Grunde nach nicht geeignet ist, das legitime Ziel einer Beschränkung der Höhe der Aufsichtsratsvergütungen zu erreichen, haben die Kritiker bislang nicht erbracht.

#### **98**

5.6. Soweit die Kritiker die Vorgehensweise über § 10 Nr. 4 KStG auch als unverhältnismäßig ansehen und eine fallbezogene Beurteilung über die Angemessenheit der Aufsichtsratsvergütungen einfordern, teilt der Senat diese Auffassung nicht.

#### **99**

Eine individuelle, fallbezogene Einschätzung der Finanzverwaltung, in welchem Umfang im konkreten Unternehmen die Vergütung der Kontrollorgane angemessen ist, würde wohl die Anforderungen an die Verwaltung und deren Kapazitäten im Massenverfahren übersteigen. Dies spricht für den gesetzlich geregelten, pauschalen (hier: hälftigen) Betriebsausgabenabzug.

5.7. Dem Argument der Kritiker, § 10 Nr. 4 KStG ziehe eine Doppelbesteuerung nach sich, da auch die Aufsichtsratsmitglieder die Aufsichtsratsvergütung im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung in voller Höhe nochmals der Versteuerung zu unterwerfen hätten, kommt für den Senat im Rahmen der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 10 Nr. 4 KStG zunächst keine Bedeutung zu, da eine solche Doppelbelastung nicht die hier alleine zu betrachtende Kapitalgesellschaft trifft und auch das einzelne Aufsichtsratsmitglied keine steuerliche Doppelbelastung zu tragen hat.

#### **101**

5.8. Auch soweit die Kritiker (z.B. Frotscher/Drüen, a.a.O., Rz 69) darauf verweisen, dass im Gesetzgebungsverfahren eine volle Abziehbarkeit von Aufsichtsratsvergütungen als Betriebsausgaben gescheitert sei, um das Interesse an überhöhten Aufsichtsratsvergütungen zu mindern und andere aufkommensmindernde Gesetzesänderungen zu refinanzieren, bewirkt auch dies keinen Verfassungsverstoß. Das Vorgehen ist vielmehr durch die gesetzgeberische Freiheit der Legislative gedeckt.

V.

#### **102**

Im Streitfall wurden jeweils 31.400 € an Vergütungen an die Mitglieder des Aufsichtsrats gewährt.

#### **103**

In Anwendung von § 10 Nr. 4 KStG sind die Hälfte der Vergütungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Die angegriffenen Feststellungsbescheide 2019, 2020 und 2021, zuletzt vom 27.12.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 29.01.2024 bzw. 30.01.2024 setzen diese Gesetzesvorschrift korrekt um; jeweils 15.700 € wurden bei der Ermittlung des dem Organträger und der Organgesellschaft zuzurechnenden Einkommens hinzugerechnet.

#### **104**

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da in der steuerlichen Fachliteratur vermehrt die Auffassung vertreten wird, dass § 10 Nr. 4 KStG den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht mehr genügen würde und die bisherige Rechtsprechung des BVerfG und des BFH zu dieser Thematik überkommen sei.

#### **105**

Die Kosten des Verfahrens haben die Klägerinnen zu tragen, da sie mit ihrer Klage keinen Erfolg haben (§ 135 Abs. 1 FGO).