

letzte Aktualisierung: 15.12.2016

BFH, Urt. v. 27.7.2016 - I R 71/15

**KStG § 8 Abs. 1 u. 3 S. 2; EStG §§ 4 Abs. 1 S. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2
Verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei nicht
kostendeckender Vermietung eines Einfamilienhauses**

1. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird nur dann bereit sein, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken – also im privaten Interesse – eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und die Gesellschaft zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält (s. bereits BFH, Urt. v. 17.11.2004, BFHE 208, 519).
2. Diese Erwägungen gelten uneingeschränkt und damit nicht nur für besonders aufwändig ausgestattete Einfamilienhäuser. (Leitsätze der DNotI-Redaktion)

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.7.2016, I R 71/15

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 27.7.2016 I R 12/15 - vGA bei nicht kostendeckender Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20. August 2015 10 K 12/08 wird hinsichtlich der Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zum 31. Dezember 1994 bis 31. Dezember 1998 und der Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1994 bis 1998 als unzulässig verworfen, im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. In den Jahren 1994 bis 1998 (Streitjahre) war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer C.
- 2 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung wurde zunächst festgestellt, dass die Klägerin von C mittelbar eine Halle in A-Stadt (Niederlande) angemietet hatte. Der Prüfer ging insoweit davon aus, dass die Miete für die Halle überhöht gewesen sei und nahm hinsichtlich des überhöhten Teils verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an. Außerdem hatte die Klägerin im Jahr 1987 ein Einfamilienhaus zu einem Kaufpreis von 550.000 DM erworben und ab Mai 1987 an C zu Wohnzwecken vermietet. Für die Wohnfläche von 250 qm wurde eine monatliche, nicht kostendeckende Miete in Höhe von 1.750 DM (7 DM/qm) vereinbart. Aus Sicht des Prüfers ergaben sich für die Streitjahre auch insoweit vGA.
- 3 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) und erließ am 16. bzw. 27. Juli 2004 geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer 1994 bis 1998, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 1994 bis 31. Dezember 1998, Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 bzw. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) für 1994 bis 1998, Gewerbesteuermessbeträge 1995 bis 1998 bzw. gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1995 bis 31. Dezember 1998.
- 4 Das Einspruchs- und Klageverfahren blieb jeweils ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln wies die Klage durch Urteil vom 20. August 2015 10 K 12/08 hinsichtlich der Feststellungen nach § 47 KStG als unzulässig ab, da die Klägerin insoweit durch den Ansatz der vGA keine Beschwer geltend mache. Im Übrigen sei die Klage unbegründet. Es könne offen bleiben, ob hinsichtlich der Anmietung der Halle in den Niederlanden vGA vorlägen, denn jedenfalls hinsichtlich der nicht kostendeckenden Vermietung des Einfamilienhauses an C lägen vGA vor, die bereits höher seien als die bisher vom FA insgesamt angesetzten vGA. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1849 veröffentlicht.
- 5 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 6 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Festsetzungen bzw. Feststellungen mit der Maßgabe zu ändern, dass die beiden vGA (Halle in A-Stadt und Vermietung Einfamilienhaus an Geschäftsführer) nicht steuererhöhend angesetzt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist hinsichtlich der Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1994 bis 31. Dezember 1998 und der Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1994 bis 1998 unzulässig und deshalb zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage wegen der Feststellungen nach § 47 KStG als unzulässig abgewiesen, weil die Klägerin keine eigene Beschwer geltend gemacht hat. Da die Klägerin dagegen keine Einwendungen erhoben hat, war ihre Revision insoweit mangels der Bezeichnung von Rechtsverletzungen in der Revisionsbegründungsschrift zu verwerfen (vgl. allgemein Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 120 Rz 58, m.w.N.).
- III.
- 9 Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das Einkommen der Klägerin in den Streitjahren bezogen auf die Vermietung des Einfamilienhauses an C um vGA in Höhe der Differenz zwischen der um einen Gewinnaufschlag von 5 % erhöhten Kostenmiete und dem von C gezahlten Nutzungsentgelt zu erhöhen war. Auf die Frage, ob das FA zu Recht auch vGA für die Vermietung der Halle in A-Stadt (Niederlande) angesetzt hat, kommt es mit dem FG im Ergebnis

deshalb nicht an, weil sich --im Verhältnis zu den Korrekturen des FA-- für die Vermietung des Einfamilienhauses an C anzusetzende Mehrbeträge ergeben, die die vom FA bezogen auf die Vermietung der Halle angenommenen vGA übersteigen.

- 10 1. Da die Körperschaftsteuerbescheide Grundlagenbescheide für die nach § 47 Abs. 1 und 2 KStG gebotenen Feststellungen sind, ist die Klägerin durch die Körperschaftsteuerbescheide für 1994 bis 1998 ungeachtet des Umstands beschwert, dass die festzusetzende Körperschaftsteuer im Falle des Klageerfolgs geringer ausfallen würde (Senatsurteile vom 12. Oktober 2010 I R 99/09, BFH/NV 2011, 650; vom 21. September 2011 I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; vom 11. November 2014 I R 53/13, BFH/NV 2015, 686).
- 11 2. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186).
- 12 3. Kapitalgesellschaften verfügen steuerlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre (vgl. z.B. Senatsurteile vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540; vom 8. August 2001 I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBl II 2003, 487; vom 31. März 2004 I R 83/03, BFHE 206, 58; vom 17. November 2004 I R 56/03, BFHE 208, 519; vom 6. Oktober 2009 I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; vom 12. Juni 2013 I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024; Senatsbeschluss vom 20. November 2007 I R 54/05, BFH/NV 2008, 617). Aufgrund dessen gehören von einer Kapitalgesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter --im Streitfall das von der Klägerin erworbene Einfamilienhaus-- zum betrieblichen Bereich und stellen die von ihr hierauf getätigten Aufwendungen und die hieraus erlittenen Verluste Betriebsausgaben dar; bei späteren Veräußerungserlösen handelt es sich um Betriebseinnahmen. Aus welchen Gründen sich die Kapitalgesellschaft entschließt, die Investition vorzunehmen, ist grundsätzlich unbeachtlich (vgl. Senatsurteile in BFHE 206, 58; in BFHE 208, 519).
- 13 4. Das schließt es allerdings nicht aus, dass die Verluste aus einer derartigen Investition als vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren sind (vgl. Senatsurteile vom 19. März 1975 I R 137/73, BFHE 116, 12, BStBl II 1975, 722; vom 2. Februar 1994 I R 78/92, BFHE 173, 412, BStBl II 1994, 479; vom 4. Dezember 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123; in BFHE 186, 540; in BFHE 206, 58; in BFHE 208, 519). Davon ist zwar regelmäßig nicht auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft ein Geschäft tätigt, das die Gefahr auch erheblicher Verluste in sich birgt. Es unterliegt der unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit, derartige Risiken in Kauf zu nehmen. Anders verhält es sich aber, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern letztlich nur zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter handelt (vgl. Senatsurteil in BFHE 208, 519; Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Maßstab dafür, ob dies der Fall ist, sind diejenigen Kriterien, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und sog. Liebhaberei entwickelt worden sind (vgl. dazu Senatsurteile vom 15. Mai 2002 I R 92/00, BFHE 199, 217; in BFHE 208, 519; vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).
- 14 5. Nach den Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 208, 519 ist im Rahmen des insoweit anzustellenden Fremdvergleichs zu berücksichtigen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nur dann bereit sein wird, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu (privaten) Wohnzwecken --also im privaten Interesse-- eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und die Gesellschaft zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält. Daran hält der Senat fest.
- 15 a) Die Richtigkeit der vorgenannten Auffassung ergibt sich zunächst daraus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bestrebt sein wird, die Gewinne der Kapitalgesellschaft zu maximieren. Er würde deshalb grundsätzlich kein Einfamilienhaus zur Weitervermietung anschaffen, wenn die Miete nicht die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdeckt (Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG, verdeckte Gewinnausschüttung, Stichwort "Miete"; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 981; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 733).
- 16 b) Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter würde sich auch nicht damit zufrieden geben, dass seine Investition in ferner Zukunft einen Gewinn abwirft. Denn im Rahmen des vorzunehmenden Fremdvergleichs kommt es auf die Lage im jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum an und ist deshalb nicht darauf abzustellen, ob die Tätigkeit bei rückschauender Betrachtung wirtschaftlich erfolgversprechend war oder nicht (Senatsurteil in BFHE 199, 217). Der Senat hat insoweit zwar anerkannt, dass vorübergehende Verluste in einer Anlaufphase jedenfalls dann nicht auf ein Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht hindeuten, wenn der Unternehmer auf sie mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen reagiert (Senatsurteil in BFHE 199, 217). Das heißt aber nicht, dass im Zusammenhang mit der Prüfung einer vGA generell die Grundsätze für die Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung gelten würden (vgl. bereits Senatsurteil in BFHE 208, 519). Nicht zu folgen ist daher der Ansicht, dass es aus Sicht eines

ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ein sinnvolles und auch am Maßstab des Fremdvergleichs akzeptables Investitionsziel wäre, eine Immobilie wie ein fremder Dritter zu marktüblichen Bedingungen an den Gesellschafter zu vermieten, wenn Steuervorteile und ein in Zukunft im Betriebsvermögen anfallender Veräußerungsgewinn bei der Kapitalgesellschaft verbleiben (so aber Pezzer, Finanz-Rundschau 2005, 590). Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde eine Vermietung zu marktüblichen, aber nicht kostendeckenden Bedingungen nur dann ausnahmsweise in Betracht ziehen, wenn er bezogen auf den jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum bereits von der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite ausgehen kann (ebenso Urteil des FG Köln vom 22. Januar 2015 10 K 3204/12, EFG 2015, 843). Anders als im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würde er sich dabei schon deshalb nicht mit der Erzielbarkeit eines Totalgewinns über einen gedachten Vermietungszeitraum von 30 Jahren zufrieden geben, weil er in seine Kalkulation die Tatsache einbeziehen würde, dass er die zunächst über viele Jahre anfallenden Verluste ausgleichen müsste und bezogen auf die dazu erforderlichen Eigen- oder Fremdmittel sogar eine negative Rendite (aufgrund fehlender Eigenkapitalverzinsung oder belastender Fremdkapitalzinsen) erzielen würde.

- 17 c) Die vorgenannten Erwägungen gelten --mit dem FG-- uneingeschränkt und damit nicht nur für besonders aufwändig ausgestattete Einfamilienhäuser (ebenso Urteil des FG Köln in EFG 2015, 843; Frotscher, a.a.O.; Gosch, BFH/PR 2005, 212, 213; a.A. Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Rz 1012b; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 535; Streck/Schwedhelm, KStG, 8. Aufl., § 8 Anh Rz 390; Pezzer, a.a.O.; Kuhfus, EFG 2014, 1141, 1143; Paus, GmbH-Rundschau 2005, 1600, 1601). Abgesehen davon, dass die Abgrenzung von "normalen" und aufwändig ausgestatteten Einfamilienhäusern angesichts der Vielzahl von berücksichtigungswürdigen Ausstattungsmerkmalen Schwierigkeiten bereitet, hat der Senat bereits im Urteil in BFHE 208, 519 klargestellt, dass die vom Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 22. Oktober 1993 IX R 35/92 (BFHE 174, 51, BStBl II 1995, 98) für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vertretenen Einschränkungen bei der Prüfung einer vGA nicht zu beachten sind.
- 18 d) Der Senat hat im Übrigen im Urteil in BFHE 208, 519 (unter II.1.b der Entscheidungsgründe) bereits deutlich gemacht, dass er im Rahmen des gebotenen Fremdvergleichs aufgrund der immer (auch) vorliegenden gesellschaftlichen (Mit-)Veranlassung der getätigten Investition und der im Zusammenhang damit in Kauf genommenen Verluste jedenfalls dann von einer Vermietung zur Befriedigung privater Interessen des Gesellschafters ausgeht, wenn aus Sicht der Gesellschaft im betroffenen Veranlagungszeitraum keine Anhaltspunkte für die Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite vorgelegen haben (vgl. zur schädlichen Mitveranlassung von Pensionszusagen aus dem Gesellschaftsverhältnis auch die Senatsurteile vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 14. Juli 2004 I R 14/04, BFH/NV 2005, 245).
- 19 6. Nach dem zuvor Gesagten hat das FG im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die Klägerin das Einfamilienhaus nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen des C vermietet hatte. Die Klägerin hat auch kein wirtschaftliches Konzept eingereicht, welches bezogen auf die streitbefangene Immobilie und den jeweiligen Veranlassungszeitraum von der Erzielbarkeit eines Totalgewinns ausginge.
- 20 7. Die verlustbedingte Minderung des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) war auch geeignet, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. bereits Senatsurteile in BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; in BFHE 208, 519). Die Vorteilseignung ergibt sich daraus, dass C im Falle der Fremdanmietung der vergleichbaren Immobilie am Markt mit keiner höheren (ortsüblichen) Miete belastet gewesen wäre, er aber bei einem Ankauf der betreffenden Immobilie exakt die Kosten zu tragen gehabt hätte, die im Streitfall die Klägerin zu tragen hatte.
- 21 8. Nichts anderes folgt aus dem Senatsurteil vom 5. März 2008 I R 45/07 (BFH/NV 2008, 1534). Der Senat hatte dort über einen Fall zu entscheiden, in welchem eine Kapitalgesellschaft vom Alleingesellschafter und seiner Ehefrau unter Übernahme der laufenden Belastungen ein unbebautes Grundstück erworben hatte, nachdem der Plan der Eheleute, dort ein Gebäude zu errichten, durch die Ablehnung des Bauantrages fehlgeschlagen war. Der Senat hat zwar hinsichtlich des laufenden Finanzierungsaufwands der Klägerin für die Anschaffungskosten das Vorliegen einer vGA mit der Begründung verneint, dass die Kapitalgesellschaft das unbebaute Grundstück nicht unterhalten, sondern nur gehalten habe. Eine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis sei nicht ersichtlich. Insbesondere sei die Kapitalgesellschaft nicht im Lebenshaltungsbereich des Gesellschafters tätig geworden; der laufende Unterhaltungsaufwand sei allein durch die unternehmerische Entscheidung, das erworbene Grundstück zu behalten, veranlasst. Hiervon abweichend hat die Klägerin die streitbefangene Immobilie an C zur Befriedigung privater Interessen des C --und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst-- vermietet.
- 22 9. Das FG hat die anzusetzende vGA für die Streitjahre auch der Höhe nach zutreffend überschlägig dahingehend ermittelt, dass die pro Jahr anzusetzende Kostenmiete ca. 58.000 DM betrage, während von C aber nur 21.000 DM Miete gezahlt worden seien. Der Senat verweist auch insoweit auf sein Urteil in BFHE 208, 519, dessen Grundsätze er mit seinem Urteil in BFHE 241, 549, BStBl II 2013, 1024 (dort Rz 27) nicht aufgegeben hat (zweifelnd aber Rengers, a.a.O.). Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist danach die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz i.d.F. vom 12. Oktober 1990 (BGBl I 1990, 2178) --Zweite Berechnungsverordnung-- (II. BV), wobei steuerliche Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen (Absetzungen für Abnutzung --AfA-- für Baudenkmäler nach § 82i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990, heute gemäß § 7i EStG), hiervon abweichend nicht zu berücksichtigen sind, soweit sie die reguläre AfA (§ 7 EStG) übersteigen (Senatsurteil in BFHE

182, 123). Einzubeziehen ist jedoch eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 1 und § 15 Abs. 1 Nr. 1 II. BV). Zusätzlich wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (Senatsurteil in BFHE 182, 123). Von diesen Grundsätzen ist auch das FG bei der Ermittlung der Höhe der vGA ausgegangen, weshalb der Senat von weiteren Ausführungen absieht. Die Ermittlung ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Da sich danach bezogen auf die für die Vermietung des Einfamilienhauses an C für die Streitjahre der Höhe nach anzusetzenden vGA --und schon ohne Berücksichtigung der Tatsache, dass das FG bei seiner Ermittlung von einem um 50.000 DM zu niedrigen Kapitalaufwand für den Erwerb der Immobilie ausgegangen ist-- Mehrbeträge gegenüber der vom FA vorgenommenen Festsetzung ergeben, kommt es auf die Frage, ob das FA zu Recht auch vGA bezogen auf die Anmietung der Halle in A-Stadt (Niederlande) angesetzt hat, nicht mehr an, da die vorgenannten Mehrbeträge die vom FA ermittelten vGA betreffend die Hallenmiete übersteigen.

23 10. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

[Zurück zur Trefferliste](#) ▶