Urteil vom 21. Oktober 2014, VIII R 31/12

Folgeänderungen nach § 32a KStG - nachträglich bekannt gewordene Tatsache - verdeckte Gewinnausschüttung infolge der Übernahme der Kaufpreiszahlung für ein vom alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH erworbenes Grundstück durch die GmbH

BFH VIII. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, KStG § 32a, KStG § 8b Abs 1 S 2, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, KStG § 8b Abs 1 S 3, KStG § 8b Abs 1 S 4

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. Februar 2012, Az: 4 K 4769/10

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 8. Februar 2012 4 K 4769/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob die Zahlung des Kaufpreises für ein vom alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH erworbenes Grundstück durch die GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) oder als Darlehen der GmbH an den Gesellschafter zu beurteilen ist.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2001) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Klägerin war in diesem Jahr als Altenpflegerin nichtselbständig --mit einem Bruttoarbeitslohn von 47.367 DM-- tätig.

3 Der Kläger war im Streitjahr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, die auf dem Gebiet des Maschinenbaus tätig war. Für seine Geschäftsführertätigkeit erhielt er keine Vergütung.

4 Mit Kaufvertrag vom 26. April 2001 erwarb der Kläger ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück (C-Straße 1 in Z) zu einem Kaufpreis von 620.000 DM, den er in zwei Raten mit zwei von der GmbH ausgestellten Verrechnungsschecks (in Höhe von 200.000 DM sowie in Höhe von 420.000 DM) bezahlte. Die Schecks wurden ausweislich der Kontoauszüge am 22. Mai 2001 bzw. 2. Juli 2001 einem Bankkonto der GmbH belastet.

5 Im Anschluss an den Erwerb führte der Kläger an dem erworbenen Gebäude Um- bzw. Ausbauarbeiten durch. Mit Mietvertrag vom 30. Mai 2001 vermietete er an die GmbH eine in dem erworbenen Gebäude belegene Gewerbeeinheit ("Gewerbeeinheit im EG des Hauses C-Straße 1 in Z"), die laut Mietvertrag zwei Büroräume und ein separat zugängliches WC mit insgesamt 48 qm sowie einen Lagerraum (separate Garage) mit 18 qm umfasste. Das Mietverhältnis begann am 1. Juni 2001. Die monatliche Miete betrug 343 € und war "jährlich im Nachhinein" zu zahlen.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr auf der Grundlage einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen --unter Vorbehalt der Nachprüfung-- mit Bescheid vom 24. November 2003 fest, nachdem die Kläger zunächst trotz Aufforderung sowie Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatten.

7 Mit ihrer daraufhin am 27. Februar 2004 vorgelegten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger außer den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb (Unternehmensberatung) in Höhe von 43.790 DM sowie Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt C-Straße 1 in Z in Höhe von 2.182 DM. In einer Anlage zur Einkommensteuererklärung gaben die Kläger an, dass von der 175 qm betragenden Gesamtfläche des Gebäudes C-Straße 1 in Z 130 qm von ihnen selbst genutzt

würden und 45 qm seit 1. Juli 2001 an die GmbH vermietet seien. Der Übergang von Nutzen und Lasten sei am 1. Juli 2001 erfolgt.

8 Am 16. März 2004 ging beim FA ein Schreiben des Steuerberaters der Kläger vom selben Tag ein, in dem dieser ausführte: "In der Anlage übersende ich Ihnen den angeforderten Darlehensvertrag sowie den Mietvertrag." Dem Schreiben war neben dem Mietvertrag zwischen dem Kläger und der GmbH vom 30. Mai 2001 die "Niederschrift über eine Gesellschafterversammlung der Firma X GmbH, C-Straße 1, Z" vom 20. Dezember 1999 mit folgendem Wortlaut beigefügt:
"Anwesend ist der Gesellschafter Herr O.P..
Der Gesellschafter tritt heute unter Verzicht auf Form und Frist der Einladung in eine Gesellschafterversammlung ein und beschließt folgendes:

9
1. Das in der X GmbH bestehende Darlehens-/Verrechnungskonto gegenüber Herrn O.P. wird ab 01.01.2000 mit 1 % jährlich verzinst. Die Zinsen werden dem Darlehen zum Ende des Jahres zugeschlagen.

2. Das Darlehenskonto kann mit einer Frist von einem Monat beiderseitig gekündigt werden.

3. Ein Forderungssaldo der X GmbH gegenüber Herrn P. ist mit 4 % zu verzinsen."

10 Des Weiteren teilte der Steuerberater der Kläger auf Aufforderung des FA vom 23. März 2004 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2002, Nachweise für die im Zusammenhang mit dem Objekt C-Straße 1 in Z geltend gemachten Schuldzinsen vorzulegen, mit Schreiben vom 23. April 2004 mit, die Mittel für den Kauf des Objekts C-Straße 1 seien darlehensweise von der GmbH zur Verfügung gestellt worden. Eine Kopie über die belasteten Zinsen sei beigefügt. Beigefügt hatte er einen Auszug aus dem im Rechnungswesen der GmbH eingerichteten Konto 1508 "Forderungen gg. Gesellschafter", aus dem sich unter dem Datum 31. Dezember 2002 die Verbuchung eines Betrages in Höhe von 8.660,18 € ergibt. Der zugehörige Buchungstext lautet: "4 % Zinsen 2002 O.P."

11 Mit Einkommensteueränderungsbescheid vom 1. April 2004 setzte das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

12 Im Zusammenhang mit einer am 16. April 2007 begonnenen Außenprüfung bei der GmbH für die Jahre 2003 bis 2005 teilte der Prüfer dem FA durch Kontrollmitteilung vom 26. November 2007 mit, dass der Kläger von der GmbH ausweislich beigefügter Bankauszüge für den Kauf des Hauses C-Straße 1 in Z Beträge in Höhe von 200.000 DM und 420.000 DM per Scheck und damit eine vGA in dieser Höhe erhalten habe.
Dementsprechend setzte das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr mit Einkommensteueränderungsbescheid vom 11. Dezember 2007 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) --unter Hinweis auf die Feststellungen der Außenprüfung zur vGA im Zusammenhang mit dem Hauskauf-- gegen den Kläger unter Ansatz von Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 310.000 DM (= 50 % der angenommenen vGA in Höhe von 620.000 DM) fest.

13 Im ursprünglichen (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen) Körperschaftsteuerbescheid 2001 für die GmbH vom 22. Juni 2004 hatte das FA die Körperschaftsteuer auf 677,97 € festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage hatte es dabei einen Steuerbilanzgewinn in Höhe von 143.995 DM angesetzt. Nachdem es die Körperschaftsteuer für 2001 anschließend mit Änderungsbescheid vom 6. Dezember 2007 auf 79.928,21 € festgesetzt und dabei als Bemessungsgrundlage neben dem Steuerbilanzgewinn in Höhe von 143.995 DM eine vGA in Höhe von 620.000 DM angesetzt hatte, setzte es die Körperschaftsteuer gegen die GmbH (unter Hinweis auf einen Eingabefehler im Änderungsbescheid vom 6. Dezember 2007) mit erneutem Änderungsbescheid vom 11. Dezember 2007 --wie im ursprünglichen Bescheid vom 22. Juni 2004-- auf 677,97 € fest. Als Bemessungsgrundlage setzte es dabei neben einem Steuerbilanzverlust in Höhe von -476.005 DM unverändert eine vGA in Höhe von 620.000 DM an.

14 Gegen den Einkommensteueränderungsbescheid vom 11. Dezember 2007 legten die Kläger Einspruch mit der Begründung ein, er sei unzureichend begründet, weil er die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen für die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht konkret benenne.

15 Nachdem der Kläger am 3. Juli 2008 anlässlich einer Besprechung im Rahmen der Außenprüfung bei der GmbH einen auf den 6. September 2002 datierten Darlehensvertrag zwischen ihm und der GmbH vorgelegt hatte, wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 11. November 2010 als unbegründet zurück, weil es zu Recht einen Betrag in Höhe von 620.000 DM im Wege des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40d des

Einkommensteuergesetzes --EStG--) mit 50 % als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG angesetzt habe. Da der Kläger beherrschender (Allein-)Gesellschafter der GmbH sei, läge eine vGA schon deshalb vor, weil die Leistung der GmbH nicht klar und eindeutig vereinbart worden sei. Der Kläger habe im Streitjahr den Kaufpreis für sein unstreitig zu annähernd 75 % privat genutztes Grundstück C-Straße 1 in Z mit zwei Schecks seiner GmbH finanziert, ohne über die Rückzahlung dieses Betrages einen gesonderten Darlehensvertrag oder eine sonstige Vereinbarung zu schließen, Sicherheiten zu bestellen oder Grundpfandrechte zu Gunsten der GmbH eintragen zu lassen. Es seien lediglich der Gesamtbetrag als Forderung in der GmbH-Bilanz ausgewiesen und ein Zinsbetrag im Rahmen der Abschlussbuchungen als Forderung eingebucht worden.
Im Streitfall würden klare und eindeutige Vereinbarungen hinsichtlich der Darlehenshingabe, der Absicherung, der Rückzahlung und der Verzinsung fehlen. In Anbetracht der Höhe des zur Verfügung gestellten Betrages von 620.000 DM sei "gänzlich auszuschließen, dass ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsführer einem fremden Dritten ohne ausreichende rechtliche Absicherung ein solches Darlehen gewährt hätte und schon gar nicht in dieser Größenordnung, die vielfach die Liquiditätslage der Gesellschaft schon beim Ausfall auch nur eines Teilbetrages des ausgeliehenen Geldes gefährden könnte". Daran ändere auch die anlässlich der Gesellschafterversammlung am 20. Dezember 1999 getroffene Vereinbarung über die Verzinsung des Darlehens-/Verrechnungskontos nichts. Hierbei handele es sich keinesfalls um einen "Darlehensvertrag", der die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen erfüllen und einem Fremdvergleich standhalten würde. Auch die Vereinbarungen in dem während der Schlussbesprechung im Juli 2008 übergebenen "Darlehensvertrag" vom 6. September 2002 seien weder klar noch eindeutig. So fehle der Rückbezug der Darlehenshingabe ("P. beabsichtigt ein weiteres Gebäude zu erwerben ...") auf den bereits 16 Monate früher abgeschlossenen Kaufvertrag.

16 Doch selbst wenn unterstellt würde, dass ein Darlehen vorliege, wäre nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Maßgaben im Zeitpunkt der Darlehenshingabe der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter eine vGA anzunehmen, da der Darlehenshingabe kein entsprechender Gegenwert gegenüberstehe und damit bereits die Darlehenshingabe zu einer Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft geführt habe.
Der Gesellschaft sei zu den beiden Zeitpunkten der Scheckhingabe bekannt gewesen, dass der Gesellschafter über kein namhaftes (regelmäßiges) Einkommen verfügt habe, er somit nicht solvent gewesen sei. Trotzdem habe die Gesellschaft keine Anstrengungen unternommen, ihre Forderung durchzusetzen oder wenigstens zu besichern. Demgegenüber seien im Grundbuch Zwangssicherungshypotheken fremder Gläubiger eingetragen. Hinzu komme, dass "seit September 2009 sogar die Zwangsversteigerung angeordnet worden" sei. Dies könne durchaus dazu führen, dass der Kläger in Zukunft keine Möglichkeit mehr habe, die Geldmittel aus einem Verkauf dieses Grundstücks zurückzuführen, selbst wenn er es wollte. Damit sei die (Darlehens-)Forderung bereits bei Hingabe des Darlehens wertlos gewesen. Die GmbH habe von vornherein einen Ausfall der (Darlehens-)Forderung in Kauf genommen. Für einen Verzicht auf die Rückzahlung des zur Verfügung gestellten Betrages spreche auch, dass der Kläger im Streitjahr keinen Betrag zur Tilgung der Forderung(en) geleistet habe, vielmehr seine Verbindlichkeiten durch die Buchung von Zinsen noch weiter angewachsen seien (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 1990 I R 6/89, BFHE 160, 459, BStBl II 1990, 795). Überwiegend betriebliche Gründe für eine Darlehenshingabe seien nicht ersichtlich.

17 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 8. Februar 2012 4 K 4769/10 als unbegründet ab.

18 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

19 Zu Unrecht habe das FG eine vGA angenommen; die GmbH habe dem Kläger keinen Vermögensvorteil zugewandt, weil eine Rückführungsabsicht hinsichtlich des Darlehens nicht verneint werden könne.

20 Auch wenn keine nennenswerten Tilgungen geleistet worden seien, müssten andere, abweichende Abwägungen und Schlüsse zulassende Fakten berücksichtigt werden. So habe die GmbH im Jahr 2001 auf eine positive Entwicklung und Darstellung ihrer geschäftlichen Entwicklung sowie Liquidität in der Vergangenheit schauen können und einen Jahresüberschuss von 73.623,10 € erwirtschaftet.
Vor diesem Hintergrund habe der Kläger im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehensmittel entgegen der Ansicht des FA nicht ohne Einkünfte dagestanden, da er mit dem erworbenen Grundstück nicht nur fortan Einkünfte aus Vermietung habe erzielen können, sondern mit einer Gewinnausschüttung der GmbH habe rechnen können.
Die negative Entwicklung des Gesellschafterverrechnungskontos ändere hieran nichts. Denn angesichts der anderen Fakten (Bilanzen der Jahre 2000/2001) komme dieser nicht das Gewicht zu, das das FG dem Gesellschafterverrechnungskonto und der daraus ersichtlichen Vergrößerung der Schuld des Klägers gegenüber der GmbH beimesse. Vielmehr sei ausweislich des Gesellschafterverrechnungskontos eine zeitlich verschobene

Rückführung des Darlehens zu verzeichnen, was ein zusätzliches und gewichtiges Indiz für die ernsthafte Absicht des Klägers zur Rückführung des Darlehens darstelle.

21 Das FG halte dem Kläger zu Unrecht vor, die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten einer Tilgung nicht genutzt zu haben, da die Einnahmen aus dem Einzelunternehmen des Klägers nur 19.869,56 € betragen hätten und vom Jahr 2002 an nicht mehr erzielt worden seien.

22 Hinsichtlich der Anlage V 2001 habe er Einnahmen aus Vermietung gehabt und an die GmbH Schuldzinsen gezahlt. Soweit auf die nicht gezahlte Miete der Folgejahre abgestellt werde, sei festzuhalten, dass auch eine gestundete Miete nach Beendigung der Stundung rechtlich wie wirtschaftlich durch Zahlung die Darlehensschuld verringere, womit derselbe Effekt erzielt werde wie mit der Aufrechnung.

23 Der Vorwurf an den Kläger, keine Entlohnung der Geschäftsführertätigkeit mit der GmbH vereinbart zu haben, sei ein zweischneidiges Schwert.
Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung wäre es wagemutig gewesen, zwischen dem Kläger als beherrschendem Gesellschafter und der GmbH eine Honorarvereinbarung für die Geschäftsführertätigkeit zu schließen, die nicht durchgeführt worden wäre, sondern nur als Posten für eine Aufrechnung zur Rückführung des Darlehens fungiert hätte.

24 Im Übrigen hätten die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2001 nicht vorgelegen.

25 Die rückwirkende Anwendung des erst mit dem Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) neugefassten § 32a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) auf das Streitjahr 2001 stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung dar. Der Gesetzgeber habe sich erkennbar mit den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts über die Ausnahmen zum grundsätzlichen Verbot belastender Gesetze (echte Rückwirkung) nicht auseinandergesetzt. Zu Unrecht habe deshalb der BFH die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift mit Beschluss vom 29. August 2012 VIII B 45/12 (BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839) bejaht.

26 Abgesehen davon lägen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 32a Abs. 1 KStG i.d.F. des JStG 2007 nicht vor. Indem das FG den ersten Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer für einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer ausreichen lasse, verkenne es, dass das FA in Bezug auf die Körperschaftsteuer seine Dispositionsbefugnis über den Verfahrensgegenstand ausgeübt habe und zwingenden Anlass gehabt hätte, die verfügte Änderung zur Einkommensteuer 2001 zurückzunehmen.

27 Schließlich komme auch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in Betracht.
Tatsachen seien nämlich als bekannt anzusehen, wenn sie dem FA hätten bekannt sein müssen und deren Unkenntnis deshalb auf einer Verletzung der Amtsermittlungspflicht beruhe. Diese Voraussetzungen seien nach dem Vortrag im Klageverfahren gegeben. Der Einwand des FG, die Sachbearbeiterin habe das Fehlen nennenswerter Tilgungsleistungen nicht erkennen können, lasse einen konkreten und nachvollziehbaren Bezug zum Sachverhalt nicht erkennen.

28 Immerhin habe der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung für 2001 auch Werbungskosten in Höhe von 561 DM aus der Zahlung von Schuldzinsen an die GmbH erklärt. Aus seinen ergänzenden Angaben habe sich ergeben, dass die Zuwendungen auf einem von der GmbH gereichten Darlehen fußten. Dem FA sei bekannt gewesen, dass der Kläger das Einfamilienhaus zu einem Kaufpreis von 620.000 DM gekauft hatte, dass die GmbH den Kaufpreis durch zwei Verrechnungsschecks bezahlt hatte, dass zwischen ihr und dem Kläger ein Darlehensvertrag sowie ein Mietvertrag geschlossen worden war und dass der Kläger Schuldzinsen auf das Darlehen gezahlt hat.

29 In Anbetracht des mit der Steuererklärung bekannt gewordenen Zahlenwerks hätte das FA erkennen müssen, dass zwischen dem aufgenommenen Darlehen und den Einnahmen und Werbungskosten selbst dann eine auffallende Diskrepanz bestanden habe, wenn man annehme, dass der Kläger die Einnahmen und Werbungskosten zur Gänze für die Tilgung verwandt habe. Mithin habe das FA bei Abschluss seiner Willensbildung am 1. April 2004 ohne Weiteres erkennen können, dass die Tilgungsleistungen des Klägers keinesfalls nennenswert gewesen sein konnten.

30 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil sowie den angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.

31 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

32 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

33 1. Entgegen der Ansicht der Kläger hat das FG zu Recht keine verfahrensrechtlichen Hindernisse zur Berücksichtigung der streitigen vGA in dem angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 11. Dezember 2007 gesehen.

34 a) Dabei kann dahinstehen, ob diese Änderung wegen des Ansatzes der vGA in den gegen die GmbH ergangenen Körperschaftsteueränderungsbescheiden für das Streitjahr vom 6. Dezember 2007 und vom 11. Dezember 2007 (unter Änderung des ohne Berücksichtigung der vGA ergangenen Körperschaftsteuerbescheids vom 22. Juni 2004) auf § 32a i.V.m. § 34 Abs. 13b KStG i.d.F. des JStG 2007 gestützt werden kann, weil die Regelung eine Korrektur von Einkommensteuerbescheiden gegenüber Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft wegen nachträglich bekannt gewordener vGA der GmbH an Gesellschafter nach den Vorschriften der AO unabhängig von der Erfassung einer vGA in Körperschaftsteuerbescheiden gegen die GmbH nicht ausschließt.

35 Denn der auf der Erfassung einer vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) beruhende Körperschaftsteuerbescheid einerseits und der Einkommensteuerbescheid andererseits, der auf der Ebene des Anteilseigners für die vGA Kapitaleinkünfte i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG in die Steuerfestsetzung einbezieht, stehen nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid gemäß § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteile vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269; vom 18. September 2012 VIII R 9/09, BFHE 238, 512, BStBl II 2013, 149, m.w.N.).

36 Vielmehr ist darüber in dem jeweiligen Besteuerungsverfahren selbständig zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1987 I B 117/86, BFHE 149, 468, BStBl II 1987, 508; vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569; Gosch KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 530). Dies gilt auch nach Schaffung der Korrespondenzregelungen in § 32a, § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 und 3 EStG, jeweils i.d.F. des JStG 2007, wie der Senat mit Urteil in BFHE 238, 512, BStBl II 2013, 149, m.w.N. entschieden hat (ebenso Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 35; Lang in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 32a KStG Rz 8 ff.; zurückhaltender Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 32a KStG Rz 1 und Rz 14; a.A. Briese, Betriebs-Berater 2006, 2110; diff. Trossen, Deutsches Steuerrecht 2006, 2295).

37 b) Zu Recht hat das FG deshalb eine hinreichende verfahrensrechtliche Grundlage für die nachträgliche Erfassung der vGA (auch) in § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gesehen.

38 Denn die vom FG als entscheidungserheblich angesehene fehlende tatsächliche vereinbarungsgemäße Durchführung der behaupteten Darlehensvereinbarung hat das FG im Rahmen seiner ihm obliegenden tatsächlichen und für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Würdigung als bei Erlass des Einkommensteuerbescheids vom 1. April 2004 nicht erkennbar und damit als nachträglich bekannt gewordene Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO angesehen.

39 Nachdem der Steuerberater der Kläger vor Erlass des Steuerbescheides vom 1. April 2004 mit Schreiben vom 16. März 2004 zum Nachweis des Darlehensvertrages die "Niederschrift über eine Gesellschafterversammlung der Firma X GmbH, C-Straße 1, Z" vom 20. Dezember 1999 mit deren Beschluss vorgelegt hatte, nach dem "das in der X GmbH bestehende Darlehens-/Verrechnungskonto gegenüber Herrn O.P. (...) ab 01.01.2000 mit 1 % jährlich verzinst (wird und die) Zinsen (...) dem Darlehen zum Ende des Jahres zugeschlagen (werden)", musste das FA mit Blick auf die Rechtsprechung des BFH zur Zulässigkeit der Abwicklung solcher Darlehen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern über ein Verrechnungskonto (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Dezember 1999 I B 115/97, BFH/NV 2000, 753) --auch vor dem Hintergrund des vom Kläger vorgetragenen positiven Jahresergebnisses der GmbH im Streitjahr wie auch in den Vorjahren-- keinen weiteren Aufklärungsbedarf hinsichtlich der Darlehensvereinbarung sehen.

40 2. Zu Recht hat das FG des Weiteren im Streitfall eine vGA bejaht.

41 a) Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil im Sinne einer bei ihr eintretenden Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen

Ausschüttung steht (z.B. BFH-Urteile vom 19. Januar 2000 I R 24/99, BFHE 191, 107, BStBl II 2000, 545; vom 15. März 2000 I R 40/99, BFHE 191, 330, BStBl II 2000, 504; vom 9. August 2000 I R 12/99, BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140).

42 aa) Das ist in der Regel der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (BFH-Urteile vom 24. Januar 1989 VIII R 74/84, BFHE 156, 126, BStBl II 1989, 419; vom 19. März 1991 VIII R 2/85, BFH/NV 1992, 19; vom 13. September 2000 I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; vom 14. Dezember 2004 VIII R 59/02, BFH/NV 2005, 1090).

43 Der bei der Kapitalgesellschaft eintretende Vermögensnachteil muss danach "eine Vermögensminderung im Sinne einer Verminderung des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG" sein (siehe auch BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121). Demgegenüber liegt ein Vermögensvorteil beim Gesellschafter immer dann vor, wenn dieser über ein bestimmtes, messbares Gut in Geld oder Geldeswert verfügen kann (§ 8 Abs. 1 EStG; ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 1. März 1977 VIII R 106/74, BFHE 122, 60, BStBl II 1977, 545, und --zur Abgrenzung-- vom 3. Juli 1968 I 149/65, BFHE 93, 517, BStBl II 1969, 15).

44 Für die Feststellung einer vGA unerheblich ist dagegen, ob die Kapitalgesellschaft, handelnd durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, erkannt hat, dass sie durch ihre Handhabung vGA bewirkt hat. Denn weder die Absicht der Kapitalgesellschaft, den Gewinn verdeckt zu verteilen, noch eine Einigung darüber, dass der Vorteil aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zugewendet wird, gehören zu den Voraussetzungen der vGA (BFH-Urteile vom 3. Dezember 1969 I R 107/69, BFHE 97, 524, BStBl II 1970, 229; vom 9. Oktober 1985 I R 271/82, BFH/NV 1986, 429).

45 Ist der begünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer --wie im Streitfall der Kläger-- ein beherrschender, kann die Vermögensminderung schon dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt (ebenfalls ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 1990 I R 157/86, BFHE 160, 225, BStBl II 1990, 645; vom 9. Juli 2003 I R 100/02, BFHE 203, 77; vom 5. Oktober 2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526; vom 9. März 2010 VIII R 32/07, BFHE 229, 129). Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist die vGA in diesen Fällen beim Gesellschafter zu erfassen, wenn ihm der Vermögensvorteil zufließt (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juli 1998 VIII B 38/98, BFHE 186, 379, m.w.N.).

46 bb) Ob Leistungen einer Kapitalgesellschaft an Gesellschafter oder dessen Angehörige als Aufwendungen im Rahmen eines zwischen Gesellschaft und Angehörigen bestehenden Vertragsverhältnisses oder als vGA zugunsten dieses Gesellschafters zu erfassen sind, ist nach der Rechtsprechung zur Vermeidung steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere danach zu beurteilen, ob der jeweilige Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist (BFH-Beschluss vom 11. Mai 2005 IV B 140/03, juris unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; BFH-Beschluss vom 17. Mai 2001 IV B 71/00, BFH/NV 2001, 1390).

47 Diese Würdigung obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Verstößt die Gesamtabwägung weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze, so ist der BFH daran gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH-Urteile vom 18. April 2000 VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; vom 7. September 1995 III R 24/91, BFH/NV 1996, 320; BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2004 III B 131/03, BFH/NV 2005, 339).

48 cc) Diese zum Begriff der vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG entwickelten Rechtsgrundsätze sind auch für die Auslegung des Begriffs der vGA in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG maßgeblich (BFH-Urteil vom 25. Mai 2004 VIII R 4/01, BFHE 207, 103).

49 b) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs könne die behauptete Darlehensvereinbarung zwischen der GmbH und dem Kläger schon mit Blick auf die Höhe des vereinbarten Darlehensbetrages (620.000 DM) und die fehlende Vereinbarung einer Sicherheit (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. Oktober 2013 X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374) deshalb nicht als fremdüblich anerkannt werden, weil weder der Kläger noch die GmbH im Streitjahr oder in den Folgejahren den Vertrag vereinbarungsgemäß --hinsichtlich vereinbarter Zinsen sowie hinsichtlich der Tilgung-- durchgeführt hätten, nicht zu beanstanden (vgl. BFH-Urteile vom 9. Mai 1996 IV R 64/93, BFHE 180, 380, BStBl II 1996, 642; vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573).

50 aa) Das FG hat --offenlassend, ob die Verbuchung über ein Verrechnungskonto zur Anerkennung eines nicht

vertraglich geregelten Darlehensverhältnisses genügen kann-- eine vGA bejaht, weil der Kläger von Anfang an ausweislich der nicht nennenswerten Tilgungsleistungen und ständig wachsender Belastung des bei der GmbH geführten Darlehens-/Verrechnungskontos mit den fälligen Zinsen nicht ernstlich bestrebt war, die erhaltenen Mittel in absehbarer Zeit wieder zurückzuzahlen, und deshalb davon auszugehen sei, dass eine Rückzahlungsverpflichtung von vornherein nicht begründet werden sollte.

51 bb) Diese Ausführungen sind ihrer Art nach geeignet, die Fremdüblichkeit eines Darlehensvertrages hinsichtlich seiner tatsächlichen Durchführung in Frage zu stellen. Zu Recht hat das FG die dagegen erhobenen Einwände des Klägers, wie seinen Hinweis auf die eingeschränkte Leistungsfähigkeit wegen Wasserschäden seiner Mietobjekte oder wegen negativer Geschäftsentwicklung der GmbH, mit der Begründung als unbeachtlich angesehen, dass er unabhängig davon verbliebene Tilgungsmöglichkeiten, wie z.B. durch Aufrechnung der Zinsansprüche der Gesellschaft gegen seine eigenen Mietforderungen gegenüber der GmbH oder durch Einsatz der Gewinne aus seinem Einzelunternehmen, nicht genutzt habe.

52 Schließlich ist auch der Hinweis auf eine fehlende Vergütung durch die GmbH für die Geschäftsführertätigkeit ein denkgesetzlich möglicher und allgemeinen Erfahrungssätzen entsprechender Gesichtspunkt für die Annahme, dass das Vertragsverhältnis tatsächlich nicht den Vereinbarungen entsprechend umgesetzt wurde.

53 Bei dieser Sachlage im Streitjahr und den anschließenden Folgejahren kann deshalb aus Rechtsgründen die Würdigung des FG nicht beanstandet werden, dass die vom Kläger ab 2009 --mehr als sieben Jahre nach der Darlehensvereinbarung-- vorgenommenen nennenswerten Zahlungen an die GmbH aus ihm zugeflossenen Versicherungsleistungen nicht den Schluss auf eine ernsthafte Darlehensvereinbarung im Jahre 2001 zulassen.

54 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de