Urteil vom 27. Juli 2016, I R 12/15

VGA bei nicht kostendeckender Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer

ECLI:DE:BFH:2016:U.270716.IR12.15.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, BVO 2 § 15 Abs 1 Nr 1, BVO 2 § 20 Abs 1, BVO 2 § 19 Abs 1, EStG § 7, EStG § 7i, KStG VZ 2007 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 21. Januar 2015, Az: 10 K 3204/12

Leitsätze

1. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft 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 sie zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält (Bestätigung des Senatsurteils vom 17. November 2004 I R 56/03, BFHE 208, 519). Eine Vermietung zu marktüblichen, aber nicht kostendeckenden Bedingungen würde er (ausnahmsweise) in Betracht ziehen, wenn er bezogen auf den jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum bereits von der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite ausgehen kann.

2. Die vorgenannten Erwägungen gelten nicht nur für besonders aufwändig ausgestattete Einfamilienhäuser.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22. Januar 2015 10 K 3204/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer B ist. Mit notariellem Kaufvertrag vom ... März 2007 erwarb die Klägerin für 345.000 € zzgl. Nebenkosten in Höhe von rd. 27.937 € ein 490 qm großes und mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück. Dieses vermietete sie ab dem 1. Juli 2007 zu einem monatlichen ortsüblichen Mietzins von 900 € (ohne Nebenkosten) an B und dessen Lebensgefährtin. Als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Vermietung machte die Klägerin für 2007 (Streitjahr) die Reparatur der Heizungsanlage in Höhe von 13.775 € und Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf das Gebäude von 3.636,03 € geltend.

2 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) der Klägerin an B vorliege, weil statt der Kostenmiete zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags nur die ortsübliche Miete verlangt worden sei. Der Prüfer ermittelte für das Streitjahr eine vGA in Höhe von 21.692 € wie folgt:

Kapitalverzinsung 4,5 % von 372.937 €	8.391,08 €
Gebäude-AfA 2007	3.636,03 €

Heizungsanlage	13.775,00 €
Gewinnaufschlag 5 %	1.290,10 €
Summe/Kostenmiete gerundet	27.092,00 €
./. bisher angesetzte Miete	5.400,00 €
Differenz vGA	21.692,00 €

3 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) und erließ am 23. Mai 2011 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem er die vGA in Höhe von 21.692 € dem Einkommen der Klägerin hinzurechnete und die Körperschaftsteuer auf 27.119 € erhöhte.

4 Während des Einspruchsverfahrens hat die Klägerin ein betriebliches Konzept eingereicht, das einen Totalgewinn aus der Vermietungstätigkeit ausweist. Der Einspruch hatte nur insoweit Erfolg, als das FA statt der Reparaturaufwendungen für die Heizungsanlage nur noch die nach § 28 der Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz i.d.F. vom 12. Oktober 1990 (BGBl I 1990, 2178) --Zweite Berechnungsverordnung-- (II. BV) ermittelte Instandhaltung berücksichtigte und zu einer vGA in Höhe von nur noch 7.861 € gelangte.

5

Kapitalverzinsung 4,5 % von 372.937 €	8.391,08 €
Gebäude-AfA	3.636,03 €
Instandhaltung (7,10 € x 169,87 qm x 6/12	603,00 €
Gewinnaufschlag 5 % (12.630,11 € x 5 %)	631,50 €
Summe/Kostenmiete gerundet	13.261,00 €
./. bisher angesetzte Miete	5.400,00 €
Differenz vGA	7.861,00 €

6 Im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 20. September 2012 wurde daher die Körperschaftsteuer 2007 auf nunmehr 24.239 € reduziert.

7 Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Köln führte in seinem Urteil vom 22. Januar 2015 10 K 3204/12 aus, die Frage einer Totalgewinnprognose über einen 30-jährigen Betrachtungszeitraum, der üblicherweise im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Tragen komme, stelle sich nach den Ausführungen im Senatsurteil vom 17. November 2004 I R 56/03 (BFHE 208, 519) nicht. Danach sei vielmehr eine vGA in Höhe der Differenz der um einen Gewinnaufschlag erhöhten Kostenmiete und der tatsächlich geleisteten Miete anzusetzen. Diese habe das FA zutreffend ermittelt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 843 veröffentlicht.

8 Mit der Revision beantragt die Klägerin, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 23. Mai 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. September 2012 dahin zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf 22.273 € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das

FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das Einkommen der Klägerin im Streitjahr um eine vGA in Höhe der Differenz zwischen der um einen Gewinnaufschlag von 5 % erhöhten Kostenmiete und dem von B gezahlten (ortsüblichen) Nutzungsentgelt zu erhöhen war.

11 1. 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 2. 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; in 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 3. 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 4. 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 20. August 2015 10 K 12/08, EFG 2015, 1849). 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, 1849; 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 5. 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 B vermietet hatte. Zwar hat die Klägerin ein wirtschaftliches Konzept eingereicht, welches bezogen auf die streitbefangene Immobilie von der Erzielbarkeit eines Totalgewinns über einen Zeitraum von 30 Jahren ausgeht; auch hat sie in der mündlichen Verhandlung gerügt, das FG habe es verfahrensfehlerhaft unterlassen, sich mit diesem Konzept inhaltlich zu befassen. Damit hat sie allerdings nicht einen rechtserheblichen Verfahrensfehler des FG aufgezeigt. In der Sache handelt es sich vielmehr um eine materiell-rechtliche Einwendung der Klägerin, denn nach den maßgeblichen Erwägungen des FG kam es auf die Prüfung des eingereichten Konzepts schon deshalb nicht an, weil der Grund für die Annahme einer vGA nicht die Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin, sondern die Überzeugung war, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht über einen längeren Zeitraum Verluste hingenommen hätte. Nach den Ausführungen zu 4.b ist dem beizupflichten, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch dann keine Vermietung zu einer nicht kostendeckenden Miete vorgenommen hätte, wenn die Kapitalgesellschaft erstmals nach 18 Jahren Gewinne hätte erzielen können und sich nach 30 Jahren insgesamt ein Totalgewinn ergäbe.

20 6. 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 B zwar im Falle der Fremdanmietung einer vergleichbaren Immobilie mit keiner höheren (ortsüblichen) Miete belastet gewesen wäre, er aber bei einem Ankauf des an ihn vermieteten Einfamilienhauses exakt die Kosten zu tragen gehabt hätte, die im Streitfall die Klägerin zu tragen hatte.

21 7. Nichts anderes folgt aus dem von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung angesprochenen 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 das streitbefangene Einfamilienhaus an B zur Befriedigung privater Interessen des B --und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst-- vermietet.

22 8. Das FG hat die anzusetzende vGA auch der Höhe nach zutreffend ermittelt. 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 Zweite Berechnungsverordnung, wobei steuerliche Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen (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. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen zur Ermittlung der vGA der Höhe nach ab; von der Klägerin sind insoweit auch keine Einwendungen vorgebracht worden.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de