

Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender teilweiser Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer

A. 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. Da sich der vorzunehmende Fremdvergleich (nur) auf das dem Gesellschafter konkret vermietete (Teil-)Grundstück bezieht, ist es unerheblich, ob dem Gesellschafter das Grundstück vollständig oder nur teilweise überlassen wird; auch kommt es nicht darauf an, ob die eigenbetriebliche Nutzung der Immobilie überwiegt.

B. Tatbestand

I. An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, waren in den Jahren 2007 bis 2010 (Streitjahre) T zu 5 % und dessen Schwester L zu 95 % beteiligt. Die Klägerin vermietete in diesem Zeitraum einen Teil von ca. 52 % (243 qm) ihres ansonsten selbst genutzten Gebäudes in B-Stadt zu Wohnzwecken an T und dessen Familie. Das Grundstück stand ursprünglich im Alleineigentum der Ehefrau des T und wurde im Zuge eines Zwangsversteigerungsverfahrens von der Klägerin erworben. Das Gebäude ist im Wohnbereich mit hochwertigen Materialien und Techniken ausgestattet und hat einen Wellnessbereich mit Schwimmbecken, Whirlpool und Sauna. Das Grundstück wurde zu einem marktüblichen Preis (1.290 EUR monatlich) an T vermietet.

Im Anschluss an eine Außenprüfung setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) aufgrund des von der Klägerin jeweils erzielten Verlusts unter Verweis auf das Senatsurteil vom 17. November 2004 I R 56/03 (BFHE 208, 519) eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) in Höhe der Differenz zwischen der um einen Gewinnaufschlag von 5 % erhöhten Kostenmiete und dem gezahlten (ortsüblichen) Nutzungsentgelt an. An dieser Auffassung hielt das FA auch in seiner Einspruchsentscheidung fest, weil ein fremder Geschäftsführer die Verluste aus der Vermietung an einen zu 5 % beteiligten Gesellschafter der Klägerin nicht akzeptiert hätte; es sei insoweit unerheblich, dass die Klägerin die Immobilie günstig erworben habe bzw. ob langfristig ein Vermietungsgewinn erzielbar gewesen sei.

Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg ging in seinem Urteil vom 5. August 2014 6 K 24/13 davon aus, dass eine Erhöhung des Einkommens der Klägerin um vGA nicht in Betracht komme, weil in B-Stadt eine kostendeckende Miete nicht erzielbar gewesen und T also auch kein Vorteil aus einer verbilligten Wohnungsüberlassung zugewandt worden sei; vielmehr hätte auch eine Fremdvermietung zur nämlichen Ertragsituation bei der Klägerin geführt.

Das FA beantragt mit der vom Senat zugelassenen Revision, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

C. Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Einkommen der Klägerin in den Streitjahren war jeweils um vGA in Höhe der vom FA zutreffend ermittelten Differenz zwischen der um einen Gewinnaufschlag von 5 % erhöhten Kostenmiete und dem von T gezahlten (ortsüblichen) Nutzungsentgelt zu erhöhen.

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 hätte¹. Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen².

2. Kapitalgesellschaften verfügen steuerlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre³. Aufgrund dessen gehören von einer Kapitalgesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter –im Streitfall das von der Klägerin von der Ehefrau des T erworbene Gebäude/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 unbeachtlich⁴.

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 sind⁵. 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

¹ Ständige Rechtsprechung des Senats seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626.

² 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.

³ 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.

⁴ Vgl. Senatsurteile in BFHE 206, 58; in BFHE 208, 519.

⁵ 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.

Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter handelt⁶. Maßstab dafür, ob dies der Fall ist, sind diejenigen Kriterien, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und sog. Liebhaberei entwickelt worden sind⁷.

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.

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 abdeckt⁸.

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 nicht⁹. 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 reagiert¹⁰. Das heißt aber nicht, dass im Zusammenhang mit der Prüfung einer vGA generell die Grundsätze für die Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung

⁶ Vgl. Senatsurteil in BFHE 208, 519; Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 83/06, BFH/NV 2008, 988.

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ Senatsurteil in BFHE 199, 217.

¹⁰ Senatsurteil in BFHE 199, 217.

gelten würden¹¹. 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 verbleiben¹². 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 kann¹³. 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.

c) Die vorgenannten Erwägungen gelten --entgegen der Auffassung der Klägerin-- uneingeschränkt und damit nicht nur für besonders aufwändig ausgestattete Einfamilienhäuser¹⁴. 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 35/92¹⁵ für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vertretenen Einschränkungen bei der Prüfung einer vGA nicht zu beachten sind. Da sich der Fremdvergleich (nur) auf das dem Gesellschafter konkret vermietete (Teil-)Grundstück bezieht, ist es im

¹¹ Vgl. bereits Senatsurteil in BFHE 208, 519.

¹² So aber Pezzer, Finanz-Rundschau 2005, 590.

¹³ Ebenso Urteile des FG Köln vom 22. Januar 2015 10 K 3204/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 843, und vom 20. August 2015 10 K 12/08, EFG 2015, 1849.

¹⁴ Ebenso Urteile des FG Köln in EFG 2015, 843, und 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.

¹⁵ BFHE 174, 51, BStBl II 1995, 98.

Rahmen des vorzunehmenden Fremdvergleichs auch unerheblich, ob dem Gesellschafter das Grundstück vollständig oder nur teilweise überlassen wird; ebenso kommt es nicht darauf an, ob die eigenbetriebliche Nutzung der Immobilie überwiegt.

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 haben¹⁶.

5. Das FG-Urteil ist aufzuheben, weil es von den vorstehenden Rechtsgrundsätzen abweicht. Die Sache ist auch spruchreif, da die Klägerin die Investition in das an T vermietete Einfamilienhaus nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern letztlich nur zur Befriedigung privater Interessen des T vorgenommen hat.

a) Das FG-Urteil enthält die Feststellung, dass die streitbefangene Immobilie in den Streitjahren (anteilig) zu privaten Wohnzwecken und zu Konditionen an T vermietet worden ist, die zwar ortsüblich waren, aber die Kosten nicht gedeckt haben. Die Vermietung war mithin durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

b) Weder aus dem Vortrag der Klägerin noch aus den Feststellungen des FG ergeben sich hinreichende Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass die Klägerin --bezogen auf die Streitjahre-- die Vermietung ausnahmsweise doch mit der Vorstellung der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite und damit aus betrieblichen Gründen vorgenommen hätte. Die Klägerin hat kein wirtschaftliches Konzept beigebracht, aus welchem sich eine entsprechende Annahme ableiten ließe; sie hat vielmehr lediglich unter Verweis auf ein Bewertungsgutachten geltend gemacht, das Grundstück im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens günstig und daher "mit stillen Reserven" erworben zu haben. Daraus kann bezogen auf die im

¹⁶ 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.

Rahmen des Fremdvergleichs für die Streitjahre zu beurteilende Vermietung schon deshalb nicht die Erwartung einer angemessenen Rendite abgeleitet werden, weil die Klägerin keinerlei Angaben dazu gemacht oder unter Beweis gestellt hat, ob und wann sie die streitbefangene Immobilie habe verkaufen wollen. Soweit sie ausgeführt hat, sie sei davon ausgegangen, die Zinslast nach Ablauf der Zinsbindung durch Neuverhandlung der Finanzierungsbedingungen bzw. durch teilweise Tilgung der Darlehensschulden deutlich reduzieren zu können, so dass "mittelfristig" ein Vermietungsgewinn erzielt werde, hat sie weder Angaben zur Zinsbindung, zu den anstehenden Anschlussfinanzierungsverhandlungen sowie zum Vorhandensein liquider Mittel zur Darlehenstilgung gemacht noch im finanzgerichtlichen Verfahren entsprechenden Tatsachen unter Beweis gestellt.

c) 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 auszulösen¹⁷. Die Vorteilseignung ergibt sich daraus, dass T im Falle der Fremdanmietung einer 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.

d) Nichts anderes folgt aus dem Senatsurteil vom 5. März 2008 I R 45/07¹⁸. 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

¹⁷ Vgl. bereits Senatsurteile in BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; in BFHE 208, 519.

¹⁸ BFH/NV 2008, 1534.

die streitbefangene Immobilie an T gerade zur Befriedigung privater Interessen des T --und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst-- vermietet.

e) Da keine Umstände erkennbar oder vom FG festgestellt worden sind, die darauf schließen lassen könnten, dass die Klägerin die Vermietung der streitbefangenen Immobilie ausnahmsweise doch aus eigenem Gewinnstreben vorgenommen haben könnte, war für die Streitjahre von einer nur im privaten Interesse des T vorgenommenen Vermietung auszugehen und waren demgemäß jeweils in Höhe des Betrages, um den die um einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhende jährliche Kostenmiete unterschritten wurde, vGA zu berücksichtigen. 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 hat¹⁹. Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist danach die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz i.d.F. vom 12. Oktober 1990²⁰ --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) übersteigen²¹. 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 verlangen²². Von diesen Grundsätzen ist auch das FA bei der Ermittlung der Höhe der vGA ausgegangen, indem es für die Streitjahre anhand der Gewinn- und Verlustrechnungen der Klägerin die auf den vermieteten Anteil jeweils entfallenden anteiligen Kosten (52,07 % der Gesamtkosten) um einen Gewinnaufschlag von 5 % erhöht und davon die tatsächlichen Mieterlöse abgezogen hat. 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.

¹⁹ Zweifelnd aber Rengers, a.a.O.

²⁰ BGBl I 1990, 2178.

²¹ Senatsurteil in BFHE 182, 123.

²² Senatsurteil in BFHE 182, 123.