

Ein Verlustgeschäft erkennt der Fiskus nicht an

Wohnt ein Gesellschafter einer GmbH in einem von der Gesellschaft gekauften und renovierten Haus zur Miete, so handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn aus dem laufenden Mietverhältnis nur Verluste für die GmbH anfallen. Das hat zur Folge, dass diese Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft steuerrechtlich nicht anerkannt wird. Somit erhöht sich der steuerrechtliche Gewinn um die verdeckte Gewinnausschüttung.

Quelle: Wolfgang Büser

Grundlagen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Fall der Durchführung eines Verlustgeschäftes durch eine Kapitalgesellschaft bei privatem Interesse der Gesellschafter; Anwendbare Grundsätze bei der Unterscheidung zwischen Geschäften mit Gewinninteresse der Kapitalgesellschaft oder der Gesellschafter; Anzusetzende Miete im Fall der Vermietung eines Einfamilienhauses im Eigentum einer GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer; Einbeziehung der Vorteile einer Kapitalgesellschaft aus der Inanspruchnahme begünstigter Aufwendungen für Baudenkmäler bei der Berechnung einer Miete; Existenz einer ausserbetrieblichen Sphäre bei Kapitalgesellschaften; Grundlage der Berechnung der Kostenmiete

Gericht: BFH

Datum: 17.11.2004

Aktenzeichen: I R 56/03

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 29133

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Düsseldorf - 11.06.2002 - AZ: 6 K 5287/99 K, F

Rechtsgrundlagen:

§ 82i EStDV 1990

§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG

§ 27 Abs. 3 S. 2 KStG

Fundstellen:

BFHE 208, 519 - 522

BB 2005, 1261-1263 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2005, 817 (amtl. Leitsatz)

BB-Special 2005, 9 (Volltext)

BBV 2005, 6

BFH/NV 2005, 793-794 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VI Heft 13 (amtl. Leitsatz)

DB 2005, 749-750 (Volltext mit amtl. LS)
DStR 2005, 594-595 (Volltext mit amtl. LS)
DStR 2005, VIII Heft 13 (Kurzinformation)
DStRE 2005, 551 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2005, 279-281 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2005, 247 (Kurzinformation)
DWW 2005, 170
EStB 2005, 174 (Kurzinformation)
FR 2005, 589-590
GmbHR 2005, 637-638 (Volltext mit amtl. LS)
GmbH-StB 2005, 127 (Volltext mit amtl. LS)
GStB 2005, 23
HFR 2005, 445-446 (Volltext mit amtl. LS)
INF 2005, 368-369
KFR 2005, 273
KÖSDI 2005, 14587 (Kurzinformation)
NWB 2005, 1098 (Kurzinformation)
NZG 2005, 485-486 (Volltext mit amtl. LS)
NZG 2005, VI Heft 8 (Kurzinformation)
RdW 2005, XI Heft 12 (amtl. Leitsatz)
RdW 2005, 325-327
SJ 2005, 10-11
stak 2005
StB 2005, 164
Stbg 2005, M 9 (Kurzinformation)
StBW 2005, 3-4
SteuerBriefe 2005, 646-647
SteuerBriefe 2005, 581-583
StuB 2005, 324

BFH, 17.11.2004 - I R 56/03**Amtlicher Leitsatz:**

1. Tätigt eine Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt verlustträchtige Geschäfte, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen, so kann dies zu einer vGA führen. Ob eine Kapitalgesellschaft ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, ist nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und "Liebhaberei" entwickelt worden sind (Bestätigung des Senatsurteils vom 4. Dezember 1996 I R 54/95 , BFHE 182, 123).
2. Erwirbt und unterhält eine GmbH ein Einfamilienhaus und vermietet dieses an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer zu dessen privaten Wohnzwecken, bemisst sich die anzusetzende Miete regelmäßig nach den Grundsätzen der Kostenmiete zuzüglich eines angemessenen Gewinnzuschlags. Vorteile der GmbH aus der Inanspruchnahme begünstigter Aufwendungen für Baudenkmäler nach § 82i EStDV 1990 sind nicht einzubeziehen.

Gründe**1 I.**

- Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand es u.a. war, Beteiligungen an Gesellschaften der Werbewirtschaft zu verwalten und Werbetreibende zu beraten. Die Anteile an der GmbH wurden von JS gehalten. Bis zum 31. Dezember 1990 war die GmbH alleinige Komplementärin einer GmbH & Co. KG (KG II); zum 1. Januar 1991 erwarb sie sämtliche Anteile an dieser Gesellschaft.
- 2 Mit notariellem Kaufvertrag vom 5. Oktober 1990 hatte die KG II ein Einfamilienhaus erworben. Der Kaufpreis für das 297 qm große Grundstück und das unter Denkmalschutz stehende Gebäude mit einer Wohnfläche von 214,37 qm betrug 1,6 Mio. DM. In den Streitjahren 1991 und 1992 wurde das Einfamilienhaus von der GmbH mit einem Aufwand von (brutto) 1 026 982 DM umgebaut; unter anderem wurde ein Schwimmbad eingebaut.
 - 3 Aufgrund eines Mietvertrages vom 31. Oktober 1991 vermietete die GmbH mit Wirkung vom 1. November 1991 eine Teilfläche des Gebäudes von 144,54 qm (= 67,43 v.H. der Gesamtfläche) für einen monatlichen Mietzins von 3 115,05 DM an JS. Die verbleibende Fläche von 69,83 qm (= 32,57 v.H. der Gesamtfläche) wurde von ihr selbst als Büro- und Konferenzraum genutzt.
 - 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 4. Dezember 1996 I R 54/95 (BFHE 182, 123) die Ansicht, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer wäre nicht bereit gewesen, aus der Vermietung des Einfamilienhauses einen laufenden Verlust zu tragen. In Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den vereinnahmten Mieten und den in den Streitjahren entstandenen Aufwendungen lägen deswegen verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) vor. Außerdem sei ein Gewinnaufschlag von jährlich 10 v.H. vorzunehmen. Das FA errechnete hiernach vGA für 1991 in Höhe von 72 482 DM und für 1992 in Höhe von 81 917 DM.
 - 5 Die anschließend erhobene Klage blieb bis auf eine Herabsetzung der vGA für 1991 auf 62 222 DM erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 11. Juni 2002 6 K 5287/99 K,F ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1405 abgedruckt.
 - 6 Die Revision stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts.
 - 7 Sie beantragt sinngemäß,

das FG-Urteil aufzuheben, die angefochtenen Steuerbescheide zu ändern und bei der Neufestsetzung der Steuer keine vGA auszusetzen.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dessen Feststellungen reichen für eine abschließende Entscheidung darüber, ob und ggf. in welcher Höhe eine vGA anzunehmen ist, nicht aus.

10 1.

a)

Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. z.B. Urteile in BFHE 182, 123; vom 8. Juli 1998 I R 123/97 , BFHE 186, 540 [BFH 08.07.1998 - I R 123/97] ; 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), der sich die Vorinstanz angeschlossen hat, verfügen Kapitalgesellschaften steuerlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre. 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. auch Senatsurteil in BFHE 206, 58, m.w.N. zu Wertpapierrisikogeschäften).

11 b)

Das schließt indes nicht aus, dass die Verluste aus einer derartigen Investition als vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) angesehen werden können (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; in BFHE 182, 123; in BFHE 186, 540 [BFH 08.07.1998 - I R 123/97] ; in BFHE 206, 58). Davon ist aber regelmäßig nicht auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft sich entschließt, ein Geschäft zu tätigen, das die Gefahr auch erheblicher Verluste in sich birgt. Es unterliegt der unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit, derartige Risiken in Kauf zu nehmen. Anders kann es sich allerdings verhalten, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter handelt. Maßstab dafür, ob dies der Fall ist, können diejenigen Kriterien sein, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und sog. Liebhaberei entwickelt worden sind (Senatsurteil vom 15. Mai 2002 I R 92/00 , BFHE 199, 217). Lässt sich eine gesellschaftliche (Mit-)Veranlassung der getätigten Investition und der im Zusammenhang damit in Kauf genommenen Verluste hiernach nicht nachweisen, scheidet die Annahme einer vGA regelmäßig schon deswegen aus, weil die verlustbedingte Minderung des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) nicht geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. Senatsurteil vom 7. August 2002 I R 2/02 , BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131).

12 c)

Im Streitfall ließe sich hiernach eine vGA nur annehmen, wenn und soweit die Klägerin JS das Haus zu einem nicht kostendeckenden Preis zur Nutzung überlassen hätte. Die Vorinstanz hat diese Frage nicht weiter geprüft. Sie wird das im 2. Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei wird im Rahmen des auch insoweit anzustellenden Fremdvergleichs zu berücksichtigen sein, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer 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-- des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden. Er wird deswegen nicht die Marktmiete, sondern die sog. Kostenmiete ansetzen. Die dazu vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 22. Oktober 1993 IX R 35/92 (BFHE 174, 51, BStBl II 1995, 98; vgl. im Einzelnen auch Dreneck in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 21 Rz. 59 f., m.w.N.) gemachten Einschränkungen für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gelten im Zusammenhang mit der Prüfung einer vGA nicht.

- 13** Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (II.BVO) i.d.F. vom 12. Oktober 1990 (BGBl I 1990, 2178). Abweichend hiervon (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 1998 IX R 18/96 , BFHE 185, 471, BStBl II 1998, 386, m.w.N.) sind allerdings die erhöhten Absetzungen für Abnutzung (AfA) für Baudenkmäler nach § 82i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990, heute gemäß § 7i EStG , nicht zu berücksichtigen, soweit sie die reguläre AfA (§ 7 EStG) übersteigen (Senatsurteil in BFHE 182, 123). Hierbei handelt es sich um die Erlangung steuerlicher Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen. Einzubeziehen ist jedoch eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 1 und § 15 Abs. 1 Nr. 1 II.BVO; s. dazu FG Düsseldorf, Urteil vom 7. Februar 1995 11 K 7034/91 E , EFG 1995, 670). Zusätzlich wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (Senatsurteil in BFHE 182, 123).
- 14** In Höhe jenes Betrages, in dem die nach diesen Grundsätzen zu ermittelnde Miete unterschritten wurde, ist im Streitfall eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und eine andere Ausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG anzunehmen.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.