
Datum: 07.06.2023
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 311/21 K,G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2023:0607.7K311.21K.G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über den Abzug von Aufwendungen für eine Personalüberlassung.

2

Die Klägerin ist eine im Garten- und Landschaftsbau tätige GmbH. Alleiniger Gesellschafter der Klägerin in den Jahren 2015 bis 2017 (Streitjahre) war Herr A. Die Klägerin machte in den Streitjahren Aufwendungen für ihr von der B GmbH (nachfolgend: „B GmbH“) überlassenes Personal geltend. Alleingesellschafterin der B GmbH in den Streitjahren war Frau C, die Ehefrau des A. Geschäftsführer beider Gesellschaften in diesen Jahren war Herr D, der Schwiegersohn des A.

3

Für die Streitjahre führte der Beklagte – das Finanzamt Z-Stadt (FA) – eine Betriebsprüfung (BP) bei der Klägerin durch. Ausweislich des BP-Berichts vom 11.5.2020 traf er dabei u.a. folgende Feststellungen (Tz. 2.4 und 2.5): Die Klägerin habe in den Streitjahren erhebliche Fremdleistungen durch die B GmbH als Aufwendungen gebucht und auf einem für die B GmbH geführten Verrechnungskonto (Nr. 1591) erfasst. Dabei habe sie auf dem Konto 1591 sowohl die von der B GmbH bezogenen Fremdleistungen aufgrund der Personalüberlassung durch die B GmbH als auch für die B GmbH verausgabte Leistungen verbucht. So seien dem Verrechnungskonto u.a. durch die Klägerin gezahlte Löhne sowie Lohnnebenkosten und Sozialversicherungsbeiträge für an die Klägerin entliehene Arbeitnehmer belastet worden. Tatsächlich fehle es aber an einer Leistungsbeziehung zwischen der B GmbH und der Klägerin und es liege keine Arbeitnehmerüberlassung vor. Denn die Arbeitsleistungen seien ausschließlich von der Klägerin erbracht und die Löhne faktisch von dieser erwirtschaftet worden. Diese habe auch die Nettolöhne an die Arbeitnehmer gezahlt und die

4

Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuern abgeführt. Zwar seien die Arbeitnehmer formal bei der *B GmbH* angemeldet gewesen, tatsächlich hätten diese aber eine originäre Leistungsbeziehung zur Klägerin gehabt. Die für die *B GmbH* verausgabten Beträge seien immer dem Verrechnungskonto belastet worden; eine Zahlung seitens der *B GmbH*, die die Löhne hätte zahlen müssen, sei nicht erfolgt. Daher sei der Betriebsausgabenabzug für die als Fremdleistungen auf dem Verrechnungskonto gebuchten Beträge (2015: ... EUR, 2016: ... EUR, 2017: ... EUR) zu versagen. Im Gegenzug seien die auf dem Verrechnungskonto gebuchten tatsächlichen Lohnzahlungen sowie die abgeführten Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge für Arbeitnehmer der *B GmbH* zusätzlich als Betriebsausgaben zu erfassen (2015: ... EUR, 2016: ... EUR, 2017: ... EUR). Auf den weiteren Inhalt des BP-Berichts und der Anlagen zu den Textziffern 2.4 und 2.5 (Anl. 15 und 16) wird verwiesen.

Die Feststellungen der BP berücksichtigte das FA für die Streitjahre in geänderten Bescheiden über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 19.10.2020. Das dagegen gerichtete Einspruchsverfahren blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 11.1.2021).

5

Am 15.2.2021 hat die Klägerin Klage erhoben.

6

Sie trägt vor, zur *B GmbH* bestehe eine Leistungsbeziehung in Form eines gegenseitigen Vertrags, wie auch das Finanzamt *Y-Stadt* im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der *B GmbH* bestätigt habe. Die überlassenen Mitarbeiter hätten per Arbeitsvertrag in einer Leistungsbeziehung zur *B GmbH* gestanden. Diese habe monatlich gegenüber der Klägerin abgerechnet und dabei neben den ihr entstandenen Personalkosten Gemeinkosten und Gewinn kalkuliert. Daneben hätten die Parteien als zwei rechtlich unabhängige juristische Personen mit unterschiedlichen Eigentümern im Rahmen der Vertragsfreiheit vereinbart, dass die Klägerin aus Vereinfachungsgründen im Wege des abgekürzten Zahlungswegs sämtliche mit den Lohnabrechnungen zusammenhängende Zahlungen für die *B GmbH* durchführe. Die Rechnungen und Zahlungen der Klägerin seien über ein Verrechnungskonto mit Opos-Funktion erfasst worden, um jederzeit Kenntnis der verbleibenden Salden zu haben. Es lägen daher Betriebsausgaben in der geltend gemachten Höhe vor.

7

Auf Nachfrage des Gerichts hat die Klägerin eine Vereinbarung zwischen ihr und der *B GmbH* zur Überlassung von Arbeitnehmern übersandt. In der Vereinbarung, die kein Datum enthält, wird geregelt, dass die Arbeitnehmerüberlassung ab dem 1.1.2015 beginne und die Vergütung sich nach den tatsächlichen Personalkosten zuzüglich eines Zuschlags von 2% richte. Zur Sicherstellung fristgerechter Zahlungen oblägen der Klägerin die Zahlungen an die überlassenen Arbeitnehmer, die Sozialversicherungsträger und das Finanzamt. Auf den weiteren Inhalt der Vereinbarung (Bl. 2 Beiakte I) wird verwiesen. Auf weitere Nachfrage des Gerichts, zu welchem Zeitpunkt die Vereinbarung geschlossen wurde, sowie auf Aufforderung, die Vereinbarung im Original vorzulegen, hat die Klägerin erklärt, dass ihr diese nicht im Original vorliege; das eingereichte Protokoll dazu sei nach den Erinnerungen des Geschäftsführers wahrscheinlich Ende 2021/Anfang 2022 erstellt worden.

8

Ergänzend führt die Klägerin aus, Grund für die Personalüberlassung seien die erneuten wirtschaftlichen Schwierigkeiten der *B GmbH* nach der im Jahr 2014 überstandenen Insolvenz gewesen. Diese habe deshalb Probleme gehabt, Aufträge zu erhalten, während die Klägerin insbesondere öffentliche Aufträge habe akquirieren können. Die Kündigung der Arbeitnehmer bei gleichzeitiger Neuanstellung bei der Klägerin habe die *B GmbH* gemieden, um eine erneute Verunsicherung der Mitarbeiter und deren dann drohende Kündigungen zu vermeiden, die das wirtschaftliche Aus bedeuten hätten. Den abgekürzten Zahlungsweg durch Zahlung der Personalkosten durch die Klägerin habe man gewählt, um trotz der finanziellen

9

Schiefelage der *B GmbH* fristgerechte Zahlungen sicherstellen zu können. Die Anmeldungen zur Sozialversicherung und zur Lohnsteuer seien durch die *B GmbH* als zivilrechtliche Arbeitgeberin erfolgt; der Klägerin habe aber ein Weisungsrecht zugestanden. Eine Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung nach dem Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz –AÜG–) habe diese nicht gehabt. Die *B GmbH* habe monatlich unter Beifügung der Lohnjournale auf Basis der tatsächlichen Lohnkosten und des Zuschlags von 2% gegenüber der Klägerin abgerechnet. Die Zahlungen und Verrechnungen ergäben sich aus den übersandten FiBu-Koten (Bl. 12ff. Beiakte I) und der Anlage 16 des BP-Berichts. Zahlungen an die *B GmbH* seien durch die Klägerin nicht geflossen; diese habe direkt an die Gläubiger der *B GmbH* gezahlt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) liege nicht vor, da die Arbeitnehmerüberlassung aufgrund einer vorab geschlossenen Vereinbarung gegenüber der Klägerin abgerechnet und gezahlt worden sei. Diese Vereinbarung berücksichtige einen geringen Gewinnzuschlag, was bei einer risikoarmen Überlassung von Personal als angemessen anzusehen sei. Die buchhalterische Verbuchung auf dem Verrechnungskonto spreche für die tatsächliche Durchführung. Die Klägerin hat Arbeitsverträge zwischen der *B GmbH* und deren Arbeitnehmern zur Akte gereicht (Bl. 236ff. Beiakte II), auf deren Inhalt verwiesen wird. Daraus ergeben sich z.T. auch nach dem 1.1.2015 abgeschlossene Verträge.

Die Klägerin beantragt, 10

die Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 bis 2017 vom 19.10.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.1.2021 dahin zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von ... EUR für 2015, ... EUR für 2016 und in Höhe von ... EUR für 2017 berücksichtigt werden; 11

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 12

Das FA beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Es trägt vor, das Finanzamt *Y-Stadt* habe bei der *B GmbH* insgesamt drei Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durchgeführt. Danach sei wohl von einer Personalüberlassung bis Ende Mai 2017 an die Klägerin auszugehen; Anhaltspunkte für weitere Umsätze hätten sich nicht ergeben. Ab Juni 2017 seien durch die *B GmbH* keine Umsätze in Form der Personalüberlassung mehr erzielt worden; vielmehr seien die Arbeitnehmer der *B GmbH* ab diesem Zeitpunkt bei der Klägerin angestellt und für Zwecke der Sozialversicherung umgemeldet worden. Der übersandte Vertrag zur Arbeitnehmerüberlassung weise kein Datum auf, so dass schon nicht überprüfbar sei, ob eine vorab geschlossene Vereinbarung vorgelegen habe. Weitere Vereinbarungen seien nicht eingereicht worden, obwohl die übersandte auf die Aktualisierung bisheriger Vereinbarungen hinweise. Der übersandte Vertrag entspreche zudem weder einer üblichen Vertragsgestaltung, noch sei er entsprechend seines Inhalts durchgeführt worden. So seien alle Arbeitnehmer überlassen worden, keine begrenzte Zeit der Arbeitnehmerüberlassung vereinbart worden, es seien keine Zahlungen, sondern nur Verrechnungen erfolgt und es seien Lohnzahlungen für Dezember 2014 gebucht worden, obwohl die Überlassung erst am 1.1.2015 habe beginnen sollen. Eine Zahlung der Nettolöhne sei in vielen Monaten gar nicht erfolgt, so dass sich die hohe Differenz zwischen gezahlten und berechneten Löhnen ergebe. Für die Berücksichtigung weiterer Löhne und Sozialversicherungsbeiträge sei die Klägerin darlegungs- und beweisbelastet. Dazu müsse diese z.B. anhand von Stundenzetteln nachweisen, dass Arbeitnehmer ohne Lohnzahlung für die Klägerin gearbeitet hätten, wann 15

dazu Zahlungen erfolgt und dass diese erfolgsneutral verbucht worden seien.

Das Gericht hat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass der Sachverhalt auch unter dem Gesichtspunkt von vGA geprüft werden wird (Bl. 237 GA). Die Beteiligten haben sich im weiteren Verlauf mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. 16

Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 17

Entscheidungsgründe 18

Mit Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). 19

Die Klage ist unbegründet. 20

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zutreffend hat das FA die Aufwendungen für die Fremdleistungen aus der Personalüberlassung durch die B GmbH steuerlich nicht berücksichtigt. Denn es liegen vGA vor. 21

1. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögenmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (z.B. Bundesfinanzhof –BFH–, Urteile vom 4.9.2002 I R 48/01, Sammlung der Entscheidungen des BFH –BFH/NV– 2003, 347 und vom 22.10.2003 I R 37/02, Bundessteuerblatt –BStBl– II 2004, 121, jeweils m.w.N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (etwa BFH-Urteil vom 16.3.1967 I 261/63, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteil vom 18.5.2021 I R 62/17, BFH/NV 2021, 1601). 22

Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Da das „Nahestehen“ lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, das Gesellschaftsverhältnis habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (BFH-Urteil vom 08.10.2008 I R 61/07, BStBl II 2011, 62, m.w.N.). Dabei können Personen, die dem Gesellschafter nahestehen, auch juristische Personen sein, an denen Verwandte des Gesellschafters beteiligt sind (BFH-Urteil vom 31.7.1974 I R 238/72, BStBl II 1975, 48; Finanzgericht –FG– Münster, Urteil vom 29.1.2015 12 K 3909/11 E, 23

Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2015, 920; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24.11.2020 6 K 334/17, Betriebs-Berater –BB– 2021, 688; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 144; Bott/Hamacher/Schober/Schulz in Bott/Walter, KStG, § 8 Rn. 581).

- Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (z.B. BFH-Urteile vom 17.12.1997 I R 70/97, BStBl II 1998, 545; vom 8.10.2008 I R 61/07, BStBl II 2011, 62 jeweils m.w.N.). Diese Grundsätze gelten auch für Leistungen der Kapitalgesellschaft an eine dem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person (BFH-Urteile vom 1.10.1986 I R 54/83, BStBl II 1987, 459; vom 16.12.1992 I R 2/92, BStBl II 1993, 455; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 141). 24
2. Danach stellen die Aufwendungen der Klägerin für die Fremdleistungen der *B GmbH* vGA bei der Klägerin dar. 25
- a) Die durch die *B GmbH* in Rechnung gestellten Fremdleistungen aus der Personalüberlassung standen nicht mit einer offenen Ausschüttung im Zusammenhang und führten in Höhe der vorgenommenen Aufwandsbuchungen zu einer Minderung des Unterschiedsbetrages i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG. 26
- b) Die Fremdleistungen für die Personalüberlassung und die dadurch ausgelösten Minderungen des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG waren durch das Gesellschaftsverhältnis des Alleingesellschafters Herrn *A* zur Klägerin (mit-)veranlasst. 27
- aa) Die von der Ehefrau des Alleingesellschafters der Klägerin beherrschte *B GmbH* ist nach den oben dargestellten Grundsätzen eine nahestehende Person des Alleingesellschafters der Klägerin im Sinne der Rechtsprechung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 31.7.1974 I R 238/72, BStBl II 1975, 48; FG Münster, Urteil vom 29.1.2015 12 K 3909/11 E, EFG 2015, 920; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24.11.2020 6 K 334/17, BB 2021, 688). 28
- bb) Dass die Klägerin die Aufwendungen für die Personalüberlassung getätigt hat, lässt sich nur durch das zu ihrem Alleingesellschafter bestehende Gesellschaftsverhältnis und dessen Verhältnis zu seiner Ehefrau, die Alleingesellschafterin der *B GmbH* war, erklären. Mit einem fremden Unternehmen, das nicht von der Ehefrau des Alleingesellschafters der Klägerin beherrscht worden wäre, hätte die Klägerin keine entsprechende Vereinbarung getroffen. Das steht zur Überzeugung des Senats aufgrund der folgenden Indizien fest: 29
- (1) Die mit der *B GmbH* getroffene Vereinbarung ist zivilrechtlich unwirksam. Denn die *B GmbH* hatte nicht die nach dem AÜG erforderliche Erlaubnis für eine Arbeitnehmerüberlassung. 30
- Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG bedürfen Arbeitgeber, die als Verleiher Dritten (Entleihern) Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer) im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Arbeitsleistung überlassen wollen, der Erlaubnis. Arbeitnehmer werden dabei zur Arbeitsleistung überlassen, wenn sie in die Arbeitsorganisation des Entleihers eingegliedert sind und seinen Weisungen unterliegen (vgl. Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 15.4.2014 3 AZR 395/11, juris; vgl. auch § 1 Abs. 1 Satz 2 AÜG in der ab 1.4.2017 gültigen Fassung). Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 AÜG sind Verträge zwischen Verleihern und Entleihern sowie 31

zwischen Verleihern und Leiharbeitnehmern unwirksam, wenn der Verleiher nicht die nach § 1 AÜG erforderliche Erlaubnis hat. Fehlte dem Verleiher beim Abschluss des Arbeitnehmerüberlassungsvertrags mit dem Entleiher die Verleiherlaubnis, kann der Vertrag zwischen den Vertragsparteien keine Leistungspflichten begründen (Höpfner in Henssler/Willemsen/Kalb, Arbeitsrecht Kommentar, 10. Aufl. 2022 § 9 AÜG Rn. 6). Dabei ist der objektive Verstoß gegen § 1 Abs. 1 AÜG ausreichend, um die Unwirksamkeitsfolge auszulösen, da es allein auf das formal zu überprüfende Erfordernis des Fehlens einer erforderlichen Erlaubnis ankommt (Roloff in Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 23. Aufl. 2023, § 9 AÜG Rn. 3).

Danach ist der zwischen der Klägerin und der *B GmbH* geschlossene Vertrag über die Überlassung von durch die *B GmbH* angestellten Arbeitnehmern mangels erforderlicher Erlaubnis unwirksam. Die *B GmbH* bedurfte einer Erlaubnis nach dem AÜG, da sie der Klägerin im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit – wobei jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten, ausreicht (Roloff in Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 23. Aufl. 2023, § 9 AÜG Rn. 43) – Arbeitnehmer überließ, die in die Arbeitsorganisation der Klägerin als Entleiherin eingegliedert waren und den Weisungen der Klägerin unterlagen. Gegenteiliges hat auch die Klägerin nicht vorgetragen und ist nach dem Akteninhalt nicht ersichtlich. Dies gilt ebenfalls für etwaige Ausnahmen von der Erlaubnispflicht nach § 1 Abs. 1a, Abs. 3 AÜG oder § 1a AÜG, wobei schon nicht – was für die Regelungen erforderlich wäre – erkennbar ist, dass ein Tarifvertrag gelten sollte (vielmehr ist dies nach den eingereichten Arbeitsverträgen ausdrücklich nicht der Fall), oder eine Anzeige an die Bundesagentur für Arbeit erfolgt ist. 32

Die zivilrechtliche Unwirksamkeit eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter (bzw. einer diesem nahestehenden Person) indiziert im Allgemeinen eine mangelnde Ernsthaftigkeit schuldrechtlicher Leistungsverpflichtungen (BFH-Urteil vom 16.12.1998 I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 330ff. m.w.N.). So liegt der Fall auch hier: Die Verbuchung von Forderungen auf dem Verrechnungskonto zugunsten der *B GmbH* bei gleichzeitiger Aufwandsbuchung trotz zivilrechtlicher Unwirksamkeit der Vereinbarung ist gesellschaftsrechtlich (mit-)veranlasst. Denn auf eine unwirksame Vereinbarung hätte ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter für einen Nichtgesellschafter keine Forderungen eingebucht. 33

(2) Die mit der *B GmbH* getroffene Vereinbarung ist zusätzlich auch wegen Verstoßes gegen § 12 Abs. 1 Satz 1 AÜG zivilrechtlich unwirksam. 34

Danach bedarf der Vertrag zwischen dem Verleiher und dem Entleiher der Schriftform. Die Schriftform des Überlassungsvertrags ist zum Schutz der Beteiligten konstitutiv. Der Formmangel führt nach § 125 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches zur Nichtigkeit des Vertrags (Roloff in Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 23. Aufl. 2023, § 12 AÜG Rn. 2). 35

Dass zwischen der Klägerin und der *B GmbH* – wie es § 12 Abs. 1 Satz 1 AÜG erfordert – eine schriftliche Vereinbarung geschlossen wurde, hat die Klägerin nicht zur Überzeugung des Senats nachzuweisen vermocht. Weder hat sie die Vereinbarung im Original vorgelegt, noch hat sie trotz Nachfrage ausgeführt, wann die Vereinbarung geschlossen wurde. Vielmehr hat sie nur erklärt, die Vereinbarung nach den Erinnerungen des Geschäftsführers Ende 2021 bzw. Anfang 2022 erstellt zu haben. Damit fehlt aber der Nachweis, dass die Vereinbarung schon vor der ersten Arbeitnehmerüberlassung schriftlich abgeschlossen wurde. 36

(3) Aus den unter (2) dargestellten Gründen liegt zur Überzeugung des Gerichts auch keine von vornherein abgeschlossene Vereinbarung vor.

Die Klägerin hat – trotz Nachfrage – nicht einmal vorgetragen, wann die Vereinbarung tatsächlich geschlossen wurde. Das Original der Vereinbarung hat sie nicht vorlegen können. Vielmehr hat sie nur erklärt, die Vereinbarung nach den Erinnerungen des Geschäftsführers Ende 2021 bzw. Anfang 2022 erstellt zu haben. Nachweise zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses oder zumindest Erklärungen von bei Vertragsschluss anwesenden Personen (vgl. dazu etwa BFH-Urteil vom 18.5.1972 I R 165/70, BStBl II 1972, 721) liegen nicht vor. Im Übrigen genügt auch die eingereichte Vereinbarung, die nach den Erinnerungen des Geschäftsführers erstellt wurde, nicht zum Nachweis eines (mündlich) früher abgeschlossenen Vertrags. Zwar kann ausnahmsweise auf den Zeitpunkt einer mündlichen Vereinbarung abgestellt werden, wenn ein schriftlicher Vertrag eine bereits zuvor in allen wesentlichen Punkten mündlich getroffene Vereinbarung bestätigt. Voraussetzung ist aber, dass der Zeitpunkt der mündlichen Vereinbarung nachgewiesen werden kann und es zur zivilrechtlichen Wirksamkeit keiner Schriftform bedurfte (BFH-Urteil vom 24.3.1983 IV R 240/80, BStBl II 1983, 663; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 323). Dies ist beides nicht der Fall, da zum einen schon kein Nachweis zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses erfolgt ist und zum anderen der Vertrag nach § 12 Abs. 1 Satz 1 AÜG wie oben erläutert schriftlich hätte abgeschlossen werden müssen.

38

(4) Die mit der B GmbH getroffene Vereinbarung wurde nicht wie – angeblich – vereinbart tatsächlich durchgeführt.

39

Eine vGA ist in der Regel anzunehmen, wenn eine an sich klare und von vornherein mit dem beherrschenden oder einer diesem nahestehenden Person abgeschlossene Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wird. Diese Vermutung gilt jedenfalls, wenn die Vereinbarung überhaupt nicht oder hinsichtl. einer vertraglichen Hauptpflicht – z.B. der Zahlung des Entgelts – nicht durchgeführt wird (vgl. Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 350 m.w.N.). Ist eine Gesellschaft vertraglich zur Zahlung verpflichtet, so reicht die Passivierung einer Verbindlichkeit grundsätzlich nicht aus (BFH-Urteil vom 2.3.1988 I R 103/86, BStBl II 1988, 786; vgl. auch Hey/Isler/Janetzko/Meier/Pfarrmann/Schallmoser/Semelka/Wilk in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG Rn. 160). Die Erfassung der Beträge auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann ausreichen, wenn dieses als Darlehenskonto und nicht lediglich als Rückstellungs- bzw. Verbindlichkeitskonto geführt wird, d.h. sofern der Gesellschafter über das Konto frei verfügen kann (BFH-Urteile vom 2.12.1992 I R 54/91, BStBl II 1993, 311; vom 24.1.2001 I R 103/99, BFH/NV 2001, 1455). Bei einer Umwandlung des Auszahlungsanspruchs in ein Darlehen muss ein Darlehensvertrag nachweisbar sein (BFH-Urteile vom 29.7.1992 I R 28/92, BStBl II 1993, 247; vom 13.11.1996 I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; zum Ganzen: Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn. 354 m.w.N.).

40

Nach diesen Grundsätzen ist nicht von einer tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung mit der B GmbH auszugehen: Seitens der Klägerin sind auf die aufgrund der Personalüberlassung durch die B GmbH gestellten Rechnungen keine Zahlungen erfolgt. Dies ergibt sich aus den vorliegenden Kontoblättern des für die B GmbH bei der Klägerin geführten Verrechnungskontos. Danach sind die durch die B GmbH in Rechnung gestellten Beträge auf dem Verrechnungskonto gebucht worden, aber keine Zahlungen an die B GmbH – weder direkt im Anschluss an die Rechnungsstellung noch im späteren Verlauf aufgrund eines Guthabens auf dem Verrechnungskonto – vorgenommen worden. Auf Nachfrage des Gerichts hat die Klägerin auch keine Zahlungen an die B GmbH nachgewiesen, sondern

41

vielmehr erklärt, dass keine Zahlungen an die *B GmbH* aufgrund der Vereinbarung zur Arbeitnehmerüberlassung erfolgt sind. Die bloße Verbuchung auf dem Verrechnungskonto ist im vorliegenden Fall nach den oben dargestellten Grundsätzen für eine tatsächliche Durchführung der Vereinbarung nicht ausreichend. Zum einen ist nicht erkennbar, dass das Verrechnungskonto für die *B GmbH* als Darlehenskonto geführt wurde, diese also jederzeit darauf Zugriff hatte. Dagegen spricht neben der nicht erfolgten Verzinsung von Guthaben auf dem Verrechnungskonto (vgl. dazu BFH-Urteile vom 2.12.1992 I R 54/91, BStBl II 1993, 311; vom 13.11.1996 I R 53/95, BFH/NV 1997, 622) insbesondere auch, dass die *B GmbH* keinerlei Auszahlungen veranlasst bzw. verlangt hat. Wie sie vor diesem Hintergrund – insbesondere da die Personalüberlassung die einzigen Umsätze der *B GmbH* darstellten – ihren Geschäftsbetrieb aufrechterhalten hat, ist nicht erkennbar. Zum anderen ist auch die Existenz einer Darlehensvereinbarung zwischen der Klägerin und der *B GmbH* weder vorgetragen, noch ersichtlich oder nachgewiesen.

(5) Unabhängig von dem oben dargestellten Fremdvergleich im engeren Sinne handelt es sich bei den Zuwendungen der Vermögensvorteile auch um solche, die die Klägerin bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. 42

Ist der Vertrag zwischen einem Verleiher und einem Leiharbeitnehmer nach § 9 AÜG unwirksam, so gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AÜG ein Arbeitsverhältnis zwischen Entleiher und Leiharbeitnehmer zu dem zwischen dem Entleiher und dem Verleiher für den Beginn der Tätigkeit vorgesehenen Zeitpunkt als zustande gekommen. 43

Aufgrund der Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 AÜG bestand für die Klägerin wegen der fehlenden Erlaubnis der *B GmbH* zur Arbeitnehmerüberlassung ab dem vereinbarten Beginn der Arbeitnehmerüberlassung (1.1.2015) das Risiko, dass die zwischen der *B GmbH* und den entliehenen Arbeitnehmern bestehenden Arbeitsverhältnisse als mit der Klägerin als Entleiherin zustande gekommen gelten. Mit einem Nichtgesellschafter bzw. einer nicht dem Alleingesellschafter nahestehenden Person hätte die Klägerin die vorliegende Vereinbarung nicht abgeschlossen und sich so dem Risiko ausgesetzt, die Arbeitsverhältnisse – mit allen arbeitsrechtlichen Folgen – übernehmen zu müssen. Jedenfalls hätte die Klägerin gegenüber einem Nichtgesellschafter nicht neben den Lohn- und Lohnnebenkosten, die sie aufgrund des Übergangs der Arbeitsverhältnisse sowieso hätte zahlen müssen, auch noch einen Zuschlag auf die Personalkosten gezahlt. Daher mindern – wie im Ergebnis auch vom FA angenommen – jedenfalls die in den einzelnen Jahren bestehenden Differenzen zwischen den als Aufwendungen gebuchten Fremdleistungen und den tatsächlich gezahlten Löhnen und Lohnnebenkosten das Einkommen nicht. 44

cc) Die Klägerin hat den aufgrund der oben dargestellten Indizien für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sprechenden Anscheinsbeweis nicht erschüttern können. Ausreichende betriebliche Gründe für die gewählte Vorgehensweise hat die Klägerin schon nicht vorgetragen. Insbesondere die Tatsache, dass eine Kündigung der Arbeitnehmer bei der *B GmbH* vermieden werden sollte, stellt keinen solchen Grund dar. Zum einen wäre dieser Grund allein auf Ebene der *B GmbH* zu verorten. Zum anderen ist der Vortrag der Klägerin insoweit auch widersprüchlich, da sich den vorgelegten Arbeitsverträgen entnehmen lässt, dass die *B GmbH* auch nach Beginn der Personalüberlassung am 1.1.2015 weitere Arbeitnehmer angestellt und im Anschluss der Klägerin überlassen hat. 45

c) Unerheblich ist, ob der Gesellschafter unmittelbar einen finanziellen Vorteil gehabt hat. Ausreichend ist, wenn der Vorgang geeignet ist, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteil vom 18.05.2021 I R 46

62/17, BFH/NV 2021, 1601). Dieses ist bei einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zuwendung einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft, an denen Verwandte/Angehörige des Alleingeschafters beteiligt sind, der Fall: Der Vorteil, welcher der dem Gesellschafter nahestehenden Person in diesem Falle gewährt wird, besteht darin, dass deren Beteiligung an der durch die Leistung begünstigten Kapitalgesellschaft in ihrem Wert erhöht wird; dabei kommt es nicht darauf an, ob unter Berücksichtigung der gesamten betrieblichen Verhältnisse dieser unmittelbar begünstigten Kapitalgesellschaft der Zweck der Vorteilsgewährung letzten Endes erreicht worden ist. Der Gesellschafter der begünstigten Kapitalgesellschaft selbst erhält einen Vorteil dadurch, dass die Leistung an die ihm nahestehende Person statt aus privaten Mitteln des Gesellschafters aus Mitteln der Kapitalgesellschaft gewährt wurde (BFH-Urteil vom 31.7.1974 I R 238/72, BStBl II 1975, 48; vgl. zum Zufluss auch FG Münster, Urteil vom 29.1.2015 12 K 3909/11 E, EFG 2015, 920; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24.11.2020 6 K 334/17, BB 2021, 688). Eine Vorteilszuwendungsabsicht seitens der Klägerin ist nicht erforderlich (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rn. 170 m.w.N.).

3. Da das FA die geltend gemachten Fremdleistungen in voller Höhe steuerlich nicht, im Gegenzug aber die tatsächlich gezahlten Löhne, Lohnsteuern und Sozialversicherungen steuermindernd berücksichtigt hat, braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob eine vGA in Höhe der gesamten von der *B GmbH* in Rechnung gestellten Beträge vorliegt. 47

4. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 48