
Datum: 18.04.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1441/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0418.13K1441.06.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 werden der Körperschaftsteuerbescheid 2001 und der Gewerbesteuermessbescheid 2001, jeweils vom 00.00.000, dahingehend geändert, dass die Körperschaft-steuer und der Gewerbesteuermessbetrag unter Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von ... DM festgesetzt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 60 v.H. und der Beklagte zu 40 v.H.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe ihres Kostenerstattungsanspruchs vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Zahlung von Zinsen und Grundsteuern für ein Objekt, dessen Erwerb zum Teil zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führte, erneut eine vGA bewirkt.

1

2

3

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr M. ist. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Durchführung von Dienstleistungen im ..., die Erstellung und der Vertrieb von ... und ... sowie die Durchführung von Seminaren zu ... und die Übernahmeleistungen.

Im Dezember 0000 erwarben der Geschäftsführer und seine Ehefrau, die ebenfalls bei der Klägerin angestellt war, ein ... qm großes Grundstück in der ...Straße ... in S. zu einem Preis von ... DM. Auf dem Grundstück sollte ein Gebäude errichtet werden, in dem sowohl die Privatwohnung der Eheleute M. als auch die Betriebsräume der Klägerin untergebracht werden sollten. Der Bauantrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses mit Büro wurde im November 0000 abgelehnt. Das Grundstück ist derzeit unbebaut.

4

Des Weiteren erwarben die Eheleute M. Anfang April/Mai 0000 ein bereits im Jahr 0000 errichtetes Einfamilienhaus in F.. Mit Mietvertrag vom 00.00.0000 vermieteten sie der Klägerin in diesem Objekt Räumlichkeiten für einen Zeitraum von zunächst zehn Jahren. Dabei verpflichteten sie sich, das Objekt im renovierten und umgebauten Zustand zu übergeben, d.h. "nach Wahl des Mieters an den angemieteten Flächen und Nebenflächen hochwertige Umbaumaßnahmen (vorzunehmen), die den Vorstellungen des Mieters für eine zukünftige Büronutzung entsprechen" (vgl. § 1 Ziff. 2 des Mietvertrags). Die Klägerin zahlte im Gegenzug einen Baukostenzuschuss in Höhe von ... DM.

5

Sodann veräußerten die Eheleute M am 00.00.0000 das Grundstück in S. zu einem Preis von ... DM an die Klägerin. Zum Zweck der Kaufpreiszahlung übernahm die Klägerin die auf dem Grundstück befindlichen Grundpfandlasten mit den durch sie gesicherten Verbindlichkeiten einschließlich aller Nebenleistungen ab dem 00.00.0000. Die Vertragspartner gingen davon aus, dass die übernommenen Verbindlichkeiten ... DM betrugen. Für diese Verbindlichkeiten zahlte die Klägerin im Streitjahr ... DM Zinsen an die ...bank An Grundsteuern fielen ... DM an.

6

Am 00.00.0000 erließ der Beklagte einen Körperschaftsteuerbescheid 2001 und rechnete dem steuerlichen Gewinn der Klägerin eine vGA in Höhe eines Teilbetrags von ... DM aufgrund des für das Objekt in F. im Jahr 0000 gezahlten Baukostenzuschusses hinzu. Dessen Beurteilung ist im Klageverfahren nicht mehr streitig. Dagegen legte die Klägerin am 00.00.0000 Einspruch ein. Aus anderen – im Klageverfahren ebenso unstreitigen – Gründen korrigierte der Beklagte am 00.00.0000 die Körperschaftsteuerfestsetzung. Entsprechende Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2001 ergingen am 00.00.0000 und am 00.00.0000, gegen die die Klägerin am 00.00.0000 bzw. am 00.00.0000 Einspruch einlegte. Sämtliche Festsetzungen ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

7

In einem für die Jahre 1999 und 2000 zwischen den Beteiligten geführten Klageverfahren erkannte der Senat, dass in Höhe eines Betrages von mindestens ... DM für den Ankauf des Grundstücks in S. ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden war und dass die Ursache dafür gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Dies beruhte auf der Einholung eines Sachverständigengutachtens durch den Senat, das einen Verkehrswert in Höhe von ... Euro feststellte. In diesem Verfahren hatte der Geschäftsführer der Klägerin in einem Erörterungstermin am 00.00.0000 u.a. erklärt, eine Nutzung des Grundstücks seitens der Klägerin sei nicht vor dem Jahr 2010 beabsichtigt. Eine Veräußerung sei ebenfalls nicht geplant, es sei denn, die Klägerin erhalte ein gutes Angebot. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das rechtskräftige Senatsurteil vom 16. November 2005 in dem Verfahren 13 K 3600/02 und das Protokoll des Erörterungstermins verwiesen.

8

Nach Abschluss des Klageverfahrens 13 K 3600/02 änderte der Beklagte unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung den Körperschaftsteuerbescheid 2001 am 00.00.0000 erneut und berücksichtigte zur Bestimmung des zu versteuernden Einkommens eine vGA in Höhe von ... DM. Diese resultierte aus der Übernahme der laufenden Belastungen und Kosten für das streitige Grundstück. Der Betrag setzte sich aus Zinsen in Höhe von geschätzten 6 % von ... DM (... DM), einem internen Zinsverlust von 5,5 % ... DM (... DM), der Grundsteuer in Höhe von ... DM und einem Gewinnzuschlag in Höhe von 10 % von ... DM (... DM) sowie der bereits berücksichtigten Einkommenserhöhung aus dem Baukostenzuschuss für das Objekt F. in Höhe von ... DM zusammen. Gleichzeitig wurde der Gewerbesteuermessbescheid 2001 entsprechend geändert und der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Gegen den geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2001 legte die Klägerin am 00.00.0000 erneut Einspruch ein.

Zur Einspruchsbegründung trug die Klägerin zu der noch im Klageverfahren streitigen Frage vor, im Hinblick auf den im Finanzgerichtsurteil festgestellten Marktpreis von ... DM seien nicht sämtliche Kosten als vGA zu beurteilen. Soweit der Beklagte aus den Finanzierungskosten und den anderen Aufwendungen eine vGA herausrechnen wolle, müsse eine Aufteilung erfolgen. Es sei schließlich nicht nachvollziehbar, wie Fixkosten, insbesondere die Grundsteuer, mit der Zahlung eines überhöhten Kaufpreises im Zusammenhang stehen sollten. Aus solchen Fixkosten könnten keine anteiligen Aufwendungen als vGA herausgerechnet werden. Auch die Einrechnung eines Gewinnaufschlags bei Berechnung der vGA sei nicht gerechtfertigt. Bei dem Kauf eines Grundstücks handele es sich nicht um eine dem privaten Interesse des Gesellschafters dienende Anschaffung, so dass sich die sog. "Liebhaberei-Rechtsprechung" des Bundesfinanzhofs (BFH) auf den Streitfall nicht übertragen lasse. Eine etwaige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung werde durch eine Aufteilung der mit dem Kaufpreis im Zusammenhang stehenden Aufwandspositionen vollständig erfasst. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 änderte der Beklagte die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags teilweise ab. Er reduzierte die vGA insgesamt auf einen Betrag auf einen Betrag von ... DM, der sich aus der Übernahme der Zinsen in Höhe von ... DM (geschätzt 6 % von ... DM) und der Grundsteuer in Höhe von ... DM zusammensetzte. Eine Aufteilung der übernommenen Kosten unter Berücksichtigung des angemessenen Teils des Kaufpreises sei nicht erforderlich. Die Klägerin habe beim Erwerb des Grundstücks im privaten Interesse ihres Gesellschafter-Geschäftsführers und dessen Ehefrau und damit aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gehandelt. Das Ziel des Ankaufs habe bei angemessener Würdigung des Sachverhalts, neben der Verlustübernahme durch den Kauf zum überhöhten Preis, in der Befreiung des Gesellschafters und seiner Ehefrau von den laufenden Zinsverpflichtungen, die sich bei diesen mangels Einkünfteerzielungsabsicht steuerlich nicht ausgewirkt hätten, gelegen. Im Übertragungszeitpunkt sei keine sinnvolle Nutzungsmöglichkeit in absehbarer Zeit erkennbar gewesen. Der Geschäftsführer der Klägerin habe erklärt, vor dem Jahr 2010 das Grundstück nicht nutzen zu wollen. Offenkundig fehle dem Grundstück im unbebauten Zustand die Eignung zur Erzielung positiver Einkünfte. Dies belege auch der tatsächliche Geschehensablauf in der Folgezeit. Die Erzielung eines nennenswerten Gewinns durch die nicht ausgeschlossene Weiterveräußerung des Grundstücks sei ebenfalls nahezu ausgeschlossen. 11

Dagegen hat die Klägerin am 00.00.0000 Klage erhoben, mit der sie sich gegen die Annahme einer vGA in Höhe der Schuldübernahme und der Übernahme der Grundsteuer wendet. Zur Begründung trägt sie vor, sie habe das Grundstück, entgegen dem Urteil des erkennenden 12

Senats vom 16. November 2005, zu einem angemessenen Preis erworben. Selbst wenn man von einer vGA ausgehe, sei diese nur der Höhe nach gegeben. Die aus der Finanzierung eines überhöhten Kaufpreises resultierende Zinsverpflichtung stelle jedoch keine vGA dar, wie der Vergleich zur Finanzierung einer offenen Gewinnausschüttung zeige. Die Finanzierungsentscheidung der Gesellschaft müsse beachtet und akzeptiert werden. Es sei letztlich unerheblich, ob sie zur Finanzierung einer vGA ein eigenes Darlehen aufnehme, hierfür eigenes Kapital einsetze, welches sie anderenfalls zinsbringend anlegen könne, oder ob sie unter Verrechnung auf den Kaufpreis ein bestehendes Darlehen des Gesellschafters übernehme. Insbesondere beim Einsatz eigenen Kapitals käme niemand auf den Gedanken, in den nachfolgenden Jahren in Höhe einer fiktiven möglichen Rendite eine vGA anzunehmen. Den Zinszahlungen fehle zudem die Eignung, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auszulösen. Dass die Zahlung von Grundsteuern durch eine Gesellschaft als solche nicht geeignet sei, eine vGA zu begründen, bedürfe keine näheren Begründung. Auch unter dem Gesichtspunkt der sog. "Liebhaberei-Rechtsprechung" ließe sich eine vGA nicht begründen. Erforderlich wäre die Übernahme von Aufwendungen, denen unter keinen Umständen Gewinnaussichten gegenüberstehen könnten und die ausschließlich an den privaten Interessen des Gesellschafters ausgerichtet wären. Eine weitergehende Befriedigung privater Interessen fehle jedoch. Vielmehr bewege sich die Übernahme der Verbindlichkeiten des Gesellschafters zur Finanzierung des Grundstückskaufs im Rahmen ihrer freien Finanzierungsentscheidung. Allein der Umstand, dass der Gesellschafter und seine Ehefrau durch den Verkauf des Grundstücks von der Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen "befreit wurden", verwandele den Verkauf des Grundstücks nicht zu einem Geschäft zur Befriedigung privater Interessen. Ihr sei auch eine ausreichend realistische Chance verblieben, aus einer möglichen Wertsteigerung des Grundstücks später einen Gewinn zu erzielen. Der Zinszahlung stehe als gleichwertiges Äquivalent die Möglichkeit der Kapitalnutzung gegenüber. Im Übrigen sei die bisherige Berechnungsweise der vGA nicht schlüssig, da der Beklagte keine Aufteilung in einen angemessenen und einen unangemessenen Teil vorgenommen habe. Schließlich wäre sie z. B. auch dann mit Grundsteuern belastet gewesen, wenn sie das Grundstück besonders günstig erworben hätte.

Die Klägerin beantragt,

13

den Körperschaftsteuerbescheid 2001 und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2001 ~~14~~ 14 Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 dahingehend abzuändern, die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag ohne Berücksichtigung einer vGA in Höhe von ... DM festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

15

die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass Zinsen nur in Höhe der tatsächlich gezahlten 16 Beträge bei der Berechnung der vGA berücksichtigt werden.

Der Beklagte nimmt auf das für die Vorjahre ergangene Urteil vom 16. November 2005 Bezug 17 und trägt ergänzend vor, bei angemessener Würdigung des Sachverhalts habe die Klägerin beabsichtigt, neben der Verlustübernahme durch den Kauf zum überhöhten Preis, den Gesellschafter und seine Ehefrau von den laufenden Zinsverpflichtungen, die sich bei diesen steuerlich nicht ausgewirkt hätten, zu befreien. Unterhalte eine Kapitalgesellschaft, wie im Streitfall die Klägerin, ein Geschäft und entstünden ihr hieraus Verluste, ohne dass sich der Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zuzüglich der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlags verpflichtet habe, sei in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines

Aufwendungsersatzanspruches in Höhe des im jeweiligen Veranlagungs- und Erhebungszeitraums aus der Unterhaltung des Grundstücks angefallenen Verlustes sowie eines angemessenen Gewinnaufschlags eine vGA zu sehen. Die Unterhaltung des Grundstücks liege nicht im betrieblichen Interesse der Klägerin. Da es im Streitfall hinsichtlich des Grundstücks an einer Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe, müsse die Übernahme der Verluste als vGA gewertet werden. Dies gelte grundsätzlich auch dann, wenn sich die getätigten Geschäfte nur auf einzelne Vorfälle bezögen und nicht den gesamten Betrieb oder einzelne selbständige Tätigkeitsbereiche des Betriebs beträfe.

Entscheidungsgründe

18

Die Klage ist teilweise begründet.

19

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2001 und der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid 2001 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Entgegen den Festsetzungen des Beklagten ist eine vGA nur in Höhe von ... DM zu berücksichtigen.

20

1. Unter einer vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht, sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nimmt die Rechtsprechung für den größten Teil der zu entscheidenden Fälle an, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewandt hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter gemäß § 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG, vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 I R 108/05, BFH/NV 2007, 107; vom 6. April 2005 I R 10/04, HFR 2006, 183 m.w.N.). Beherrscht der begünstigte Gesellschafter die Kapitalgesellschaft, 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 (vgl. zur ständigen Rechtsprechung BFH vom 9. November 2005 I R 89/04, BFHE 211, 287 m. w. N.).

21

Nach Maßgabe dieser Grundsätze stellt der streitige Zinsaufwand, soweit er auf der Finanzierung des überhöhten Teils des Kaufpreises beruht, keine vGA dar. Demgegenüber führt das Halten des Grundstücks, das nach Überzeugung des erkennenden Senats gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, zu einer vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung, die sich aus den anteiligen Kosten (Zinsen auf den angemessenen Kaufpreis und Grundsteuern) zuzüglich eines Gewinnaufschlags zusammensetzt.

22

Dieser Beurteilung liegt die Erkenntnis zugrunde, dass die Übertragung des Grundstücks, obwohl es sich um einen einheitlichen schuldrechtlichen Vertrag mit anschließender Auflassung handelt, für steuerliche Zwecke in einen Erwerb zu einem angemessenen Kaufpreis und eine vGA aufzuteilen ist. Die steuerliche Beurteilung der Folgekosten knüpft insoweit an die Behandlung des Anschaffungsvorgangs an, nach der das Grundstück nur in Höhe der angemessenen Anschaffungskosten zu aktivieren ist und der Überpreis als Aufwand mit außerbilanzieller Korrektur als vGA erfasst werden muss (vgl. zu diesen steuerbilanziellen Grundsätzen BFH-Urteil vom 13. März 1985 I R 9/81, BFH/NV 1986, 116;

23

a) Kosten der Finanzierung eines unangemessenen Überpreises für die Anschaffung eines Grundstücks sind nicht als vGA zu qualifizieren, denn insoweit fehlt die gesellschaftsrechtliche Veranlassung. 24

Der BFH verlangt in zwischenzeitlich st. Rspr., die für die Annahme einer vGA erforderliche Unterschiedsbetragsminderung müsse die Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. BFH-Urteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; zuletzt vom 3. Mai 2006 I R 124/04, BFHE 214, 80). Die auf die vGA entfallenden anteiligen Schuldzinsen können beim Gesellschafter jedoch nicht zu einem korrespondierenden vermögensmäßigen Vorteil führen (so auch Gosch, KStG, § 8 Rz. 1366; Rengers in Blümich, KStG, § 8 Rz. 281). Dies stimmt im Ergebnis mit der bisherigen Rechtsprechung des Senats überein, nach der eine Vermögensminderung auf der Ebene einer Kapitalgesellschaft, die unter keinem Gesichtspunkt zu einem konkreten oder abstrakten Vorteil beim Gesellschafter führt, nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst ist (vgl. FG Köln vom 26. November 1998 13 K 147/96, EFG 1999, 349). Das Kriterium der (fehlenden) Vorteilsgeneigtheit stellt damit kein eigenes Tatbestandsmerkmal der vGA, sondern einen Anwendungsfall der (fehlenden) gesellschaftsrechtlichen Veranlassung dar. Der Senat sieht sich insoweit im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH, der die Prüfung der Vorteilsgeneigtheit unmittelbar mit der Frage der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung einer Vermögensminderung verknüpft (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2004 I R 56/03, BFHE 208, 519; BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 I R 57/03, BFHE 206, 431 mit wertender Einbeziehung des § 12 Nr. 1 EStG). 25

Ein solcher für die Annahme einer vGA erforderlicher Vorteil liegt im Streitfall auch nicht in der Zahlung der Zinsen auf den übernommenen Darlehensvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers und seiner Ehefrau durch die Klägerin. Zwar ist die Vermögensminderung durch die Übernahme des Darlehensvertrags im Sinne einer Kausalität verursacht, veranlasst ist der Aufwand im Streitjahr jedoch ausschließlich durch das nach der Vertragsübernahme mit der finanzierenden Bank bestehende Kreditverhältnis. Der Zweck der Zinszahlung liegt in der Erfüllung der Verbindlichkeit gegenüber dem Kreditgeber, bei dem die Zinsen zu betrieblichen Erträgen führen. Die Vorteilszuwendung an den Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Ehefrau war dagegen mit der Zahlung des überhöhten Kaufpreises im Jahr 0000 abgeschlossen. Weitere Vorteile flossen ihnen im Streitjahr nicht zu. Auch in den Folgejahren werden ihnen keine Vermögensvorteile aus den Zinszahlungen an den Kreditgeber zufließen. 26

Da es aufgrund des Erfordernisses der Vorteilsgeneigtheit nicht auf einen bloßen wirtschaftlichen Zusammenhang ankommt, steht die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, wonach die Veranlassung von Zinsen derjenigen der Darlehensverwendung entspricht (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817), nicht entgegen. Bei der Finanzierung einer vGA folgt die Veranlassung der Zinsen somit nicht zwingend derjenigen der Darlehensverwendung (ebenso Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 22; a. A. Kohlhepp, Inf 2006, 625). Diese Beurteilung entspricht zum einen der bisherigen Rechtsprechung des BFH, wonach Zinsen, die mittelbar dazu dienen, einen überhöhten Kaufpreis zu finanzieren, nicht selbst zu vGA führen (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 83/03, BFHE 206, 58) und korrespondiert zum anderen mit der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Finanzierung offener Gewinnausschüttungen (vgl. OFD Kiel vom 25. September 2000 – S 2742 A – St 261, GmbHR 2000, 1171; Lang in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 8 Rz. 1102). Ob sich an dieser Beurteilung etwas ändert, wenn die vGA in einem Vorjahr aus dem Stammkapital ausgezahlt wurde und einen 27

Rückforderungsanspruch nach §§ 30, 31 GmbHG begründete, ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich.

Das führt zur Berücksichtigung von Zinsen in einem Umfang von DM (... DM / ... DM x ... DM) als abzugsfähige Betriebsausgaben, die nicht als vGA außerbilanziell hinzuzurechnen sind. Insoweit entfallen die Zinsen auf die vGA des Jahres 1999. Für Zwecke der Quotelung ist von einem unangemessenen Überpreis von ... DM auszugehen. Kann ein fremdübliches Entgelt nicht exakt ermittelt werden, orientiert sich die Höhe der Unterschiedsbetragsminderung zur Bestimmung der vGA an dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert der Bandbreite möglicher Fremdvergleichswerte (vgl. BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 6. April 2005 I R 22/04, BFHE 209, 460). Ausgehend von diesem Grundsatz schätzte der Senat in dem Verfahren 13 K 3600/02 die zulässige Bandbreite für den Wert des Grundstücks von ... DM (... Euro) bis ... DM. Wegen der Einzelheiten der Bestimmung der Bandbreite für den Erwerb des Grundstücks wird auf das zwischen den Beteiligten ergangene Urteil vom 16. November 2005 in dem Verfahren 13 K 3600/02 verwiesen. Zugunsten der Klägerin ist davon auszugehen, dass der Marktpreis des erworbenen Grundstücks nach den Feststellungen des Sachverständigengutachtens ... DM (... Euro) betrug, so dass der Finanzierungsaufwand für den anteiligen, danach überhöhten, Kaufpreis in Höhe von ... DM keine vGA darstellt. Dass der Senat in dem Verfahren 13 K 3600/02 von einem Überpreis in Höhe von zumindest ... DM ausging, steht dazu nicht im Widerspruch. Vielmehr ist die vorgenommene Aufteilung zwingende Folge der Rechtsprechung, dass bei der Bestimmung einer vGA stets von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert auszugehen ist. Der günstigste Wert liegt in diesem Fall – anders als bei der Beurteilung des Grundstückserwerbs – an der unteren Grenze der zulässigen Bandbreite möglicher Kaufpreise.

b) In einem Umfang von ... DM hat der Beklagte allerdings zu Recht der Besteuerung eine vGA zugrunde gelegt.

Eine vGA liegt u.a. dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt ein verlustträchtiges Geschäft tätigt, das im privaten Interesse ihres Gesellschafters liegt (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538 m. w. N.). Da Kapitalgesellschaften nach gefestigter Rechtsprechung steuerlich über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2006 I B 120/05, BFH/NV 2007, 502), stellen zwar sämtliche Aufwendungen Betriebsausgaben dar. Dies schließt es jedoch nicht aus, die Aufwendungen als Bemessungsgrundlage einer vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung heranzuziehen. Ob die Übernahme eines verlustträchtigen Geschäfts auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, kann unter Heranziehung der Kriterien, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und Liebhaberei entwickelt worden sind, entschieden werden. Es ist also auf die bei der Eingehung des Geschäfts realistisch bestehende Gewinnerwartung für die Zeit von der Aufnahme bis zur voraussichtlichen Beendigung der Tätigkeit bezogen auf den jeweils zu beurteilenden Veranlagungs- und Erhebungszeitraum abzustellen (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538). Aus den im Einzelfall erkennbaren äußeren Merkmalen und Verhaltensweisen ist auf den maßgeblichen Veranlassungszusammenhang als innere Tatsache im zu beurteilenden Veranlagungs- und Erhebungszeitraum zu schließen.

aa) Eine ausschließlich betriebliche Veranlassung für das Vorhalten des Grundstücks im Betriebsvermögen der Klägerin lässt sich im Streitfall nicht feststellen. Die Indizien rechtfertigen die Feststellung, dass die Klägerin im privaten Interesse ihres Gesellschafter-Geschäftsführers und seiner Ehefrau als nahestehende Person und damit aus

gesellschaftsrechtlicher Veranlassung tätig geworden ist. Ein Streben nach Totalgewinn ist nicht erkennbar und wurde nicht durch nachweisbare Handlungen dargelegt. Der Senat ist davon überzeugt, dass die Veranlassung, die dem Ankauf des Grundstücks zugrunde lag (vgl. Urteil vom 16. November 2005 in dem Verfahren 13 K 3600/02), sich im Streitjahr aufgrund der gleichbleibenden Verhältnisse fortsetzte. Ebenso wie der Ankauf, ist bei angemessener Würdigung des Sachverhalts auch das Halten des Grundstücks nur aus dem privaten Interesse des Gesellschafter-Geschäftsführers und seiner Ehefrau zu erklären, diese, neben der Verlustübernahme durch den Kauf zum überhöhten Preis, von den laufenden Zinsverpflichtungen und Grundsteuern, die sich bei ihnen mangels aktueller Einkünfteerzielungsabsicht steuerlich nicht ausgewirkt hätten, zu befreien. Vor diesem Hintergrund bedarf es, entgegen dem Einwand der Klägerin, zur Begründung einer vGA keines über die Übernahme von Aufwendungen hinausgehenden privaten Interesses.

Das Grundstück wurde zu einem Zeitpunkt auf die Klägerin übertragen, als ersichtlich war, dass weder die Klägerin noch der Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Ehefrau auf absehbare Zeit eine sinnvolle Nutzungsmöglichkeit für das Grundstück hatten. Die Klägerin hat insoweit selbst vorgetragen, eine Nutzung sei vor dem Jahr 2010 im Rahmen einer dann evtl. vorzunehmenden Trennung zwischen der privaten Wohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie seiner Ehefrau und dem Büro der Klägerin keinesfalls beabsichtigt. Tatsächlich nutzte die Klägerin auf der Grundlage eines zwei Monate vor Verkauf des streitbefangenen Grundstücks abgeschlossenen zehnjährigen Mietvertrags das für ihre Zwecke unter Zahlung eines Baukostenzuschuss umgebaute Gebäude in F.. Für ein weiteres Grundstück hatte sie keine Verwendung. Dass die Klägerin das unbebaute Grundstück vermieten wollte, hat sie selbst nicht behauptet. 32

Die Erzielung eines nennenswerten Gewinns durch eine Weiterveräußerung des Grundstücks erscheint ebenfalls nahezu ausgeschlossen. Die Klägerin hat auch bisher keine Anstrengungen zum Verkauf unternommen. Sie hat lediglich ausgeführt, sie möchte nicht ausschließen, das Grundstück zu verkaufen, wenn sie ein gutes Angebot dafür erhalte. Dies reicht nach Auffassung des Senats nicht aus, ein im betrieblichen Interesse getätigtes Risikogeschäft anzunehmen (vgl. zur betrieblichen Veranlassung von Risikogeschäften BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 83/03, BFHE 206, 58). 33

Das Grundstück war im unbebauten Zustand zur Erzielung positiver Einkünfte ungeeignet, wie dies auch die Entwicklung in der Folgezeit belegt. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte kein Grundstück gekauft und im Betriebsvermögen gehalten, das der Gesellschaft absehbar weder einen Nutzen noch eine Gewinnchance eröffnete, sondern nur mit laufenden Kosten in Höhe der jährlichen Zinsen und Grundsteuern belastet. 34

bb) Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg einwenden, den Kosten (Zinsen und Grundsteuern) fehle es an der Vorteilsgeneigtheit. Anknüpfungspunkt für die Annahme einer vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung ist im Streitfall das Halten des Grundstücks im Interesse des Gesellschafters und seiner Ehefrau als nahestehender Person ohne Vereinbarung eines Aufwendungsersatzes zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags. Ein Rückgriff auf das Kriterium der Vorteilsgeneigtheit, wie es sich bei der vGA in Form der Vermögensminderung darstellt, ist in dieser Konstellation nicht erforderlich. Es reicht aus, dass der Gesellschafter und seine Ehefrau durch die gewählte Gestaltung eigene Aufwendungen ersparten. Der Verzicht auf den Aufwendungsersatz korrespondiert insoweit mit dem Vermögensvorteil beim Gesellschafter und seiner Ehefrau. Er stellt sich als ein Vorteil dar, der von der Gesellschaft stammt (vgl. zur Vorteilsgeneigtheit bei der Vermögensminderung Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 22 f.). Aus diesem 35

Grund ist es auch unerheblich, dass der Klägerin als gleichwertiges Äquivalent der Zinszahlung die Kapitalnutzung zustand.

- cc) Zur Bestimmung der Höhe der vGA ist der Steuerbilanzgewinn der Klägerin um den angefallenen Verlust sowie um einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Bei der Bemessung des Zinsanteils ist zugunsten der Klägerin wiederum auf den niedrigsten Wert der zulässigen Bandbreite möglicher Kosten für den Erwerb des Grundstücks abzustellen. Dementsprechend sind die anteiligen Zinsen, soweit sie auf den nach diesem Grundsatz noch angemessenen Teil der Anschaffungskosten entfallen (... DM / ... DM x ... DM = ... DM), und die Grundsteuern (... DM) zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags, den der Senat mangels anderweitiger Erkenntnisse mit 10 v.H. auf diesen Kapitaleinsatz (... DM) schätzt, als vGA zu qualifizieren. Daraus ergibt sich eine vGA in Höhe von ... DM. Eine Aufteilung der Grundsteuer kommt nicht in Betracht, da diese allein durch das Halten des Grundbesitzes entsteht. 36
- c) Angesichts dieser Rechtslage sieht der Senat keine Veranlassung, dem Beweisantrag der Klägerin zur Angemessenheit des Kaufpreises nachzugehen, da sich dies im Streitjahr nur zu Lasten der Klägerin hätte auswirken können. 37
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative FGO. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 1. Alternative FGO im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Folgekosten einer vGA und der Anwendung der Bandbreitenrechtsprechung zugelassen. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3 FGO, 709 der Zivilprozessordnung. 38