
Datum: 07.12.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 285/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1207.5K285.07.00

Rechtskraft: IX R 1/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit von Instandhaltungsaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG).

2

An der Klägerin sind Frau A und Frau B jeweils zur Hälfte beteiligt. Seit 1997 verpachtet die Klägerin an die Fa. C GmbH (im Folgenden GmbH) das Grundstück D, E Gesellschafter der GmbH sind die Ehemänner der Beteiligten der Klägerin, Herr F und Herr G. Der Pachtvertrag aus dem Jahre 1997 enthält in § 7 Ziffer 1 - Instandhaltung/Instandsetzung - folgende Regelung: "Der Pächter hat alle Kosten für Instandhaltung/Instandsetzung zu tragen, die Erhaltungsaufwendungen im Sinne des Ertragsteuergesetzes sind. Demgegenüber sind die Verpächter zur Kostentragung solcher Aufwendungen verpflichtet, die Herstellungskosten im Sinne des Ertragsteuerrechts darstellen."

3

Im Rahmen einer bei der GmbH für den Zeitraum 2000 bis 2002 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) ging der Betriebsprüfer davon aus, dass die in diesen Jahren von der GmbH bezahlten Instandhaltungsaufwendungen von ... € als verdeckte Gewinnausschüttung an die Beteiligten der Klägerin zu beurteilen seien. Die im Mietvertrag enthaltene Klausel in § 7 Ziffer 1 entspreche nicht den Vereinbarungen, die unter fremden Dritten üblicherweise

4

getroffen würden. Dies gelte besonders für die Aufwendungen, die die festen Bestandteile des Gebäudes betreffen. Der Pachtpreis entspreche in etwa dem ortsüblichen Quadratmeterpreis. Soweit zusätzliche Zahlungen geleistet würden, seien diese daher als verdeckte Gewinnausschüttungen an nahe stehende Personen zu behandeln. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem Betriebsprüfungsbericht der GmbH vom 19.05.2005, insbesondere Teilziffer 2.3.1. . Die Klägerin und die GmbH folgten dieser Auffassung und die Klägerin beantragte daraufhin beim Beklagten, die Instandhaltungsaufwendungen bei ihr als Werbungskosten im Rahmen des Feststellungsverfahrens für 2002 zu berücksichtigen. Der Beklagte entsprach diesem Antrag mit Bescheid vom 27.09.2005.

Im Streitjahr 2004 entstanden für das Objekt in D unstreitig weitere Instandhaltungskosten in Höhe von ... €, die die GmbH den Überlegungen der früheren BP folgend ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung behandelte. Dieser Beurteilung folgte auch die später durchgeführte BP für die Jahre 2004 bis 2007. 5

Nachdem die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Klägerin für das Streitjahr 2004 zunächst mit Bescheid vom 30.09.2005 antragsgemäß ohne Berücksichtigung der Instandhaltungsaufwendungen erfolgt war, beantragte die Klägerin im Rahmen des Einspruchsverfahrens nunmehr auch für das Streitjahr, die Instandhaltungsaufwendungen von ... € wie im Jahr 2002 ebenfalls als Werbungskosten zu berücksichtigen. 6

Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 03.01.2007 zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte wie folgt aus: 7

Der von der Klägerin begehrte Werbungskostenabzug setze voraus, dass die Aufwendungen aus dem Vermögen der Klägerin abgefließen seien, was unstreitig nicht der Fall sei. Vielmehr seien die Rechnungsbeträge von der GmbH beglichen und weder den GmbH-Gesellschaftern noch der Klägerin in Rechnung gestellt worden. Eine Belastung der Gesellschafterkonten oder eine Vergabe als Darlehen sei ebenfalls nicht erfolgt. Die Klägerin als Grundstückseigentümerin sei mit den Instandhaltungsaufwendungen letztlich nicht belastet gewesen, da die als verdeckte Gewinnausschüttung an die Ehemänner zugewendeten Beträge bei der Klägerin keine wirtschaftliche Belastung darstellten. Der begehrte Werbungskostenabzug komme daher nicht in Betracht. 8

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage trägt die Klägerin wie folgt vor: 9

Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 15.11.2005 IX R 25/03, BStBl II 2006, 623, entschieden, dass auch dann, wenn ein Dritter im eigenen Namen einen Werkvertrag über Erhaltungsaufwendungen an vermieteten Grundstücken eines Steuerpflichtigen abschließe und er die vereinbarte Vergütung leiste, der Steuerpflichtige diesen Aufwand auch dann bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abziehen könne, wenn der Dritte dem Steuerpflichtigen den Betrag zuwende. Auch im Falle des abgekürzten Vertragswegs wende der Dritte dem Steuerpflichtigen Geld zu und bewirke dadurch zugleich eine Bereicherung desselben, indem er mit der Zahlung an den Leistenden den Vertrag erfülle. Genauso liege der Fall hier. Bei den Instandhaltungszahlungen durch die GmbH handele es sich nämlich um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Diese sei angenommen worden, weil die GmbH ihren Gesellschaftern nahestehenden Personen, den Beteiligten der Klägerin, einen Vermögensvorteil zugewendet habe, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters Personen, die den Anteilseignern nicht nahe stehen, nicht gewährt hätte. Die GmbH habe einen Mietvertrag akzeptiert, der sie auch zu Instandhaltungsaufwendungen an Dach und Fach verpflichtete. Die GmbH habe sich 10

somit freiwillig verpflichtet, Aufwendungen zu übernehmen, die eigentlich die Klägerin hätte tragen müssen. Es werde somit unterstellt, dass die GmbH letztlich die durchgeführten Aufwendungen und die damit zusammenhängenden Zahlungen nicht im eigenen Namen, sondern im Namen der den Gesellschaftern nahe stehenden Personen geleistet habe. Die Vorteile seien nicht den Gesellschaftern der GmbH, sondern letztlich der Klägerin zugeflossen. Daraus ergebe sich, dass es sich letztlich um den Fall eines abgekürzten Vertragsweges handele. Deshalb sei nach dem im Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Gehalt eines solchen Dreiecksverhältnisses die Direktzahlung der GmbH mit dem Zahlungsumweg über die Klägerin im Rahmen zweiseitiger Rechtsbeziehungen gleich zu behandeln. Diese Rechtsgrundsätze seien durch das BFH - Urteil vom 15.01.2008 IX R 45/07, BStBl II 2008, 576, bestätigt worden. Werde die Berücksichtigung als Drittaufwand wie vom Beklagten abgelehnt, sei konsequenter Weise auch die verdeckte Gewinnausschüttung zu verneinen. Es könne jedoch nicht sein, dass auf der einen Seite eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, auf der anderen Seite aber die im Interesse der Klägerin durchgeführten Maßnahmen nicht als Aufwand anerkannt würden. Anderenfalls würden unstreitig erfolgte Aufwendungen steuerlich weder bei der GmbH noch bei ihr, der Klägerin, gewinnmindernd berücksichtigt werden. Diese Rechtsauffassung verstoße zweifelsfrei gegen § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Dass nach dem Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 09.08.2006 IV C 3-S2211- 11
21/06, BStBl I 2006, 492, die Rechtsgrundsätze des vorgenannten Urteils nicht über den
entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden seien, sei für sie, die Klägerin, ohne Bedeutung.
Der Beklagte habe die entsprechenden Werbungskosten auch im Jahre 2002 berücksichtigt.
Dass der Sachverhalt im Jahre 2004 anders beurteilt werden solle, sei nicht nachvollziehbar.

Vorliegend stünden die Erhaltungsaufwendungen ebenso, wie in dem Urteilsfall in BStBl II 12
2008, 576, mit den von der Klägerin erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in
wirtschaftlichem Zusammenhang. Die Aufwendungen bildeten damit Werbungskosten, auch
wenn nicht sie, die Klägerin, sondern die GmbH die Kosten getragen habe, da die GmbH in
ihrem, der Klägerin, Interesse mit den Handwerkern Verträge abgeschlossen und die auf die
GmbH lautenden Rechnungen bezahlt habe.

Die Klägerin beantragt, 13

den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2004 vom 14
30.05.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.01.2007 dergestalt zu ändern,
dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung weiterer
Werbungskosten von ... € auf ./.. € neu festgestellt werden.

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Zur Begründung trägt er unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung wie folgt vor: 17

Der Bundesminister der Finanzen habe mit Schreiben vom 09.08.2006 IV C 3-S2211-21/06, 18
BStBl I 2006, 492 entschieden, dass die Rechtsgrundsätze des BFH - Urteils vom 15.11.2005
nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden seien. Hieran sei er als
Beklagter gebunden. Zudem sei der dem BFH - Verfahren zu Grunde liegende Sachverhalt
nicht ohne weiteres mit dem vorliegenden vergleichbar. Im Urteilsfall sei der Wille des
Leistenden bei Abschluss der Werkverträge darauf gerichtet gewesen, die Verträge allein im
Interesse seines Sohnes abzuschließen (sogenannter abgekürzter Vertragsweg). Vorliegend

habe die GmbH bei Abschluss der Verträge jedoch ausschließlich im eigenen Interesse, nämlich zur Erfüllung ihrer zivilrechtlichen Verpflichtung aus dem Mietvertrag, gehandelt. Ein Interessenwandel der GmbH habe erst nach steuerrechtlicher Umqualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden und sei unbeachtlich. Die gleichen Überlegungen trafen auch auf das Urteil des BFH vom 15.01.2008 zu.

Im Übrigen könne nicht davon ausgegangen werden, dass die GmbH die Handwerkerverträge für die Klägerin abgeschlossen habe. Die GmbH habe vielmehr durch Bezahlung der Rechnungen nur eigene Verpflichtungen beglichen. Es liege weder ein abgekürzter Zahlungsweg noch ein steuerlich zu berücksichtigender abgekürzter Vertragsweg vor. Dieser sei, wenn überhaupt, vom BFH bisher nur in Bargeschäften des täglichen Lebens zugelassen worden. Zwar seien die Werbungskosten im Jahr 2002 anerkannt worden. Er, der Beklagte, sei allerdings aufgrund erneuter Prüfung der Auswirkungen auf der Gesellschafterebene zu dem Ergebnis gelangt, dass bei der Klägerin nunmehr keine Werbungskosten vorlägen. Zwar belasteten die der Klägerin ersparten Aufwendungen die GmbH und damit deren Gewinn durch Ausschüttung an die Ehemänner der Beteiligten der Klägerin, minderten aber keinesfalls die persönliche Leistungsfähigkeit der Klägerin. 19

Die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Seiten der GmbH sei nicht Gegenstand des Klageverfahrens. 20

Entscheidungsgründe 21

I. 22

Die Klage ist nicht begründet. Der Beklagte hat die streitigen Instandhaltungsaufwendungen zu Recht nicht gemäß § 9 Abs. 1 EStG als Werbungskosten der Klägerin bei deren Vermietungseinkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt. Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 EStG liegen entgegen der Ansicht der Klägerin nicht vor. 23

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind. Im Streitfall stehen die Instandhaltungsaufwendungen, um die es hier geht, mit der von der Klägerin verwirklichten Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in wirtschaftlichem Zusammenhang. Allerdings scheitert die Abziehbarkeit dieser Aufwendungen als Werbungskosten daran, dass diese Kosten nicht von der Klägerin, sondern von einem Dritten, nämlich der GmbH, getragen wurden, die die entsprechenden Verträge mit den Handwerkern abgeschlossen und die auf sie lautenden Rechnungen auch bezahlt hat. 24

Der Werbungskostenabzug steht jedoch grundsätzlich nur der Person zu, die den Aufwand getragen hat (BFH-Beschlüsse vom 23.08.1999 GrS 5/97, BStBl II 1999, 774; vom 23.08.1999 GrS 1/97; 1/97, BStBl II 1999, 778 und vom 23.08.1999 GrS 2/97, BStBl II 1999, 782). Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit und dem daraus abgeleiteten Nettoprinzip, wonach der Steuerpflichtige die Aufwendungen im Sinne des § 9 Abs. 1 EStG grundsätzlich persönlich tragen muss, da die Einkünfte subjektbezogen zu ermitteln sind und deshalb nur solche Aufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 EStG abgezogen werden können, die die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindern (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss in BStBl II 1999, 782; BFH-Urteile vom 24.02.2000 IV R 75/98, BStBl II 2000, 314 und vom 15.11.2005 IX R 25/03, BStBl II 2006, 623). Dabei ist die Mittelherkunft für den Ausgabenabzug nicht bedeutsam (BFH-Urteil vom 04.09.2000 IX R 22/97, BStBl II 2001, 785 25

unter II. 2. a). So kann der Steuerpflichtige Aufwendungen selbst dann abziehen, wenn ein Dritter ihm den entsprechenden Betrag zuvor geschenkt hat, oder - statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben - in seinem Einvernehmen seine Schuld tilgt (vgl. § 267 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -; BFH-Beschluss in BStBl II 1999, 782, unter C. IV. 1. c aa, m.w.N.).

Ausnahmen hiervon sind für Bargeschäfte des täglichen Lebens (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2000, 314) sowie für den Fall der Abkürzung des Zahlungsweges anerkannt, wenn also der Zahlende im Einvernehmen mit dem Schuldner, mithin mit Drittleistungswillen, dessen Schuld tilgt (BFH-Beschluss in BStBl II 1999, 782; BFH-Urteil in BStBl II 2000, 314). Diese beiden Fallgestaltungen liegen hier offensichtlich nicht vor. Eine Abkürzung des Zahlungsweges ist schon deshalb nicht gegeben, da die GmbH selbst den Vertrag mit den Handwerkern abgeschlossen und somit mit der von ihr geleisteten Zahlung eine eigene Verbindlichkeit getilgt hat. 26

Darüber hinaus ist auch im Fall des sogenannten abgekürzten Vertragsweges ausnahmsweise eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die Dritte getragen haben, als Werbungskosten möglich. Entgegen der Ansicht der Klägerin sind jedoch auch die Voraussetzungen des abgekürzten Vertragsweges nicht gegeben. 27

Ein solcher Fall liegt vor, wenn der Dritte im eigenen Namen für den Steuerpflichtigen einen Vertrag abschließt und aufgrund dessen auch selbst die geschuldete Zahlung leistet. Auch in diesem Fall des abgekürzten Vertragswegs wendet der Dritte dem Steuerpflichtigen Geld zu und bewirkt dadurch zugleich seine Entreicherung, indem er mit der Zahlung an den Leistenden den Vertrag erfüllt. Nach dem für das Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Gehalt eines solchen Dreiecksverhältnisses ist die Direktzahlung des Dritten dem Zahlungsumweg über den Steuerpflichtigen im Rahmen zweier zweiseitiger Rechtsbeziehungen gleich zu behandeln (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 2006, 623 und vom 15.01.2008 IX R 45/07, BStBl II 2008, 572, jeweils m.w.N.; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 21 Rz. B 437). 28

Dieser Fall ist vorliegend aber nicht gegeben, da die GmbH den Vertrag über die Instandhaltungen nicht für die Klägerin, sondern für sich selbst abgeschlossen hat. Denn die GmbH war aufgrund der Vereinbarung in § 7 Ziffer 1 des Pachtvertrages gegenüber der Klägerin verpflichtet, die Instandhaltungsaufwendungen zu tragen. Mit der Vergabe der Aufträge für die Instandhaltungen ist die GmbH dieser eigenen Verpflichtung nachgekommen. In der Auftragsvergabe und nachfolgenden Zahlung der Aufwendungen liegt deshalb keine Zuwendung an die Klägerin im Sinne der oben genannten Rechtsprechung, die dem Zahlungsumweg im Rahmen zweier zweiseitiger Rechtsbeziehungen gleich zu behandeln wäre. Eine Vergleichbarkeit mit diesen Fällen wäre nach Ansicht des Gerichts nur zu bejahen, wenn die Klägerin selbst verpflichtet gewesen wäre, die Instandhaltungskosten zu tragen. 29

Ob die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung durch die GmbH tatsächlich als eine verdeckte Gewinnausschüttung zu bewerten ist und bei den Ehemännern der Gesellschafterinnen der Klägerin als Kapitaleinkünfte zu erfassen ist, kann im Streitfalle dahinstehen, da diese bei der streitgegenständlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Klägerin nicht zu berücksichtigen sind. 30

II. 31

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 32

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen.