
Datum: 13.03.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2606/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0313.10K2606.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten um den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagungen der Jahre 2006 bis 2010. 1 2
- Die Klägerin ist Organträgerin der A-GmbH. Gesellschafter der Klägerin sind die Eheleute B zu 51% und Frau B1 (früher D) zu 49%. Frau B1 zwar zugleich Geschäftsführerin der Klägerin. 3
- Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C führte für die Streitjahre 2006 bis 2009 bei der Klägerin sowie der Organgesellschaft eine Betriebsprüfung durch. 4
- Im Eigentum der Organgesellschaft befanden sich unter anderem zwei Immobilien, welche der Klägerin vermietet wurden. Insoweit handelt es sich um die Objekte „E-Straße ...“ in F und „G-Straße ...“ in K. 5
- Die Klägerin vermietete das Objekt in F ab dem 1. April 2008 in einer Größe von 244 m² Wohnfläche sowie 217 m² Nutzflächen inklusive Schwimmbad an die Gesellschafter - Geschäftsführerin zu privaten Wohnzwecken. Lediglich die Galerie im ersten Obergeschoss in einer Größe von 38 m² nutzte sie als Büro der Geschäftsführerin. Die Wohnraumüberlassung war im Anstellungsvertrag der Geschäftsführerin vom 27.12.2007 geregelt. Bezüglich der privat genutzten Räume setzte die Klägerin einen monatlichen Mietwert in Höhe von 2.380 € an, welcher auf das Geschäftsführergehalt der Gesellschafterin angerechnet wurde. Zuzüglich zahlte diese Nebenkosten in einer Höhe von 670 € monatlich. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung war von einer Vergleichsmiete in Höhe von 6

9,75 € in Quadratmeter, mithin einer Jahreskaltmiete von 33.060 € auszugehen.

Das Erdgeschoss des Objektes in K wurde vom Jahr 2002 bis zum 31. März 2008 an die Eheleute B zu privaten Wohnzwecken vermietet. Das Obergeschoss wurde an die Klägerin zu gewerblichen Zwecken vermietet. Ab dem 1. April 2008 nutzte die Klägerin das gesamte Objekt zu gewerblichen Zwecken. Laut Vergleichsmiete ergibt sich nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ein Mietpreis von 7,69 € je Quadratmeter. Im Geschäftsführervertrag mit dem Geschäftsführer wurde keine Regelung über eine Wohnraumüberlassung getroffen.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 24. Juli 2011 stellte der Betriebsprüfer fest, dass sich aus den Wohnraumüberlassungen an die Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an die Klägerin ergebe. Insoweit wird auf die Feststellungen 2.5 im Betriebsprüfungsbericht betreffend die A GmbH Bezug genommen. Hintergrund sei, dass nach einer Entscheidung des BFH vom 17. November 2004 (I R 56/03) bei der Vermietung eines Hauses an die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu deren privaten Wohnzwecken die Vergleichsmiete nach den Grundsätzen der Kostenmiete zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags anzusetzen sei. Insoweit errechnete der Betriebsprüfer in den Anlagen 2a und 2b zum Betriebsprüfungsbericht Vergleichsmieten. Auf diese Berechnungen wird Bezug genommen. Die erhöhten Einkommen der Organgesellschaft nach Zurechnung der VGA seien der Klägerin im Rahmen der Organschaft zuzurechnen. Nach der Fiktionstheorie seien die Mietaufwendungen der Klägerin um den gleichen Betrag zu erhöhen so dass sich zunächst auf der Ebene der Organschaft keine Auswirkung auf das Einkommen der Klägerin ergebe. Allerdings sei durch die Überlassung des Wohnraums an die Gesellschafter durch die Klägerin eine verdeckte Gewinnausschüttung der Klägerin an die Gesellschafter anzunehmen.

Der Betriebsprüfer setzte insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen an, für das Jahr 2010 ermittelte der Beklagte nach denselben Grundsätzen ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung. Im Einzelnen wurden folgende Beträge angesetzt:

	2006	2007	2008	2009	2010
VGA lt. Bp in €	14.120,00	13.560,00	60.490,00	50.130,00	51.300

Mit Änderungsbescheiden vom 2. Februar 2012 und 27.04.2012 änderte der Beklagte die bis dahin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Veranlagungen der Streitjahre. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einsprüchen vom 17. Februar 2012 und 04.05.2012. Zur Begründung führte sie aus, dass die Klägerin, deren Gewerbe aus Projektmanagement und Dienstleistungen im Industrie - und Anlagenbau bestehe, mit einer Gewinnerzielungsabsicht die Objekte zu Vermietungszwecken erworben habe. Insoweit sei aufgrund einer auf Basis einer dreißigjährigen Betrachtung durchgeführten Totalüberschussprognose davon auszugehen, dass das Objekt E-Straße einen Gewinn von ca. 440.000 € und das Objekt G-Straße einen Gewinn von ca. 260.000 € abwerfen werde. Dies reiche aus, um die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Mietverhältnissen als Betriebsausgaben abzuziehen. Es sei nicht davon auszugehen, dass der Erwerb der Objekte allein der Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter gedient habe. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass aus der Vermietung Gewinnchancen resultierten. Ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann habe ein entsprechendes Geschäft tätigen dürfen.

7

8

9

10

11

12

Die Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24.07.2012 als unbegründet ab. Bei Mietverträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sei dann von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, wenn die Gesellschaft ein unangemessen niedriges Entgelt verlange. Angemessen sei diejenige Miete, welche in einem Fremdvergleich erzielt werden könne. Daneben sei nach der Rechtsprechung auch darauf abzustellen, ob die Gesellschaft für Ihre Vermietung eine angemessene Verzinsung ihres eingesetzten Kapitals und eine Vergütung ihres Haftungsrisikos erhalte. Maßstab dafür, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, könnten die Kriterien sein, die zur Abgrenzung zwischen der Einkunftserzielungsabsicht und der Liebhaberei entwickelt worden sei. Aus der Formulierung „können“ wird deutlich, dass dies nur eine Alternative ist, um von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen zu können. Der BFH habe in seiner Entscheidung 15.05.2002 (I R 92/00) darüber zu entscheiden gehabt, ob die Verlusttätigkeit einer Kapitalgesellschaft in ihrer Gesamtheit bereits eine verdeckte Gewinnausschüttungen darstelle. Nur zu diesem Zweck sei anhand einer Totalgewinnprognose geprüft worden, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Darüber hinaus prüfe der BFH allerdings als weitere Alternative, ob die einzelne Geschäftsbeziehung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern einem Fremdvergleich standhalte. In konsequenter Weiterführung dieser Entscheidung gelange der BFH im Urteil vom 17.11.2004 (I R 56/03) bei einer isoliert zu betrachtenden Geschäftsbeziehung zu der Auffassung, dass eine vGA anzunehmen sei, wenn die Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter ein Haus zu einem nicht kostendeckenden Preis zur Nutzung überlasse. Danach reiche es für die Annahme einer vGA also aus, dass die Aufwendungen im Geschäftsjahr höher als die Erträge aus dem Mietverhältnis seien. Die Vorlage einer dreißigjährigen Totalgewinnprognose für das Mietobjekt sei vom BFH nicht in Erwägung gezogen worden. Auch in anderen, isoliert zu betrachten Geschäftsbeziehungen bejahe der BfH ohne Vorlage von Totalgewinnprognosen verdeckte Gewinnausschüttungen. Daher sei in den Streitjahren der Vergleich der tatsächlichen Miete mit den Kostenmieten durchzuführen. Auf eine Totalgewinnprognose komme es nicht an. Im Übrigen seien die vorgelegten Prognosen fehlerhaft. In Bezug auf das Objekt in F ergäben sich ausgehend von den Zahlen aus der Buchführung der A GmbH innerhalb von 30 Jahren Kosten i.H.v. 2.365.440 €, während sich in der Prognose lediglich Aufwendungen i.H.v. 792.476 € wiederfänden. Weiterhin seien auch die Schuldzinsen zu niedrig angesetzt. In Bezug auf das Objekt in K ergäben sich ebenfalls ausgehend von der Buchführung der A GmbH deutlich höhere Kosten, als in der vorgelegten Prognose enthalten seien. Auch die Schuldzinsen seien zu niedrig angesetzt.

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage vom 23.08.2012.

13

Zur Begründung wiederholte sie die Ausführungen aus dem Aussetzungsverfahren 10 V 900/12 (Beschluss vom 14.05.2012). Im Übrigen seien die Überlegungen des Beklagten zu den Gewinnprognosen zu sehr vereinfacht. Er berücksichtige zum Beispiel nicht die Tilgungen der Fremdmittel und damit eine Minderung von Schuldzinsen, obwohl bereits 2011 sämtliche Fremdmittel abgelöst worden seien. Weiterhin ergebe sich aus dem Urteil des BFH aus dem Jahr 2002, dass sogar Verlust erzielende Geschäfte im Interesse der Gesellschafter zu einer VGA führen könnten, aber nicht müssten. Danach sei zwingende Voraussetzung für eine VGA, dass eine Abgrenzung nach den Kriterien durchzuführen sei, welche für die Abgrenzung zwischen Einkunftserzielungsabsicht und Liebhaberei entwickelt worden seien. Diese Rechtsansicht habe der BFH in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2004 wiederholt.

14

Im Übrigen seien die Totalgewinnprognosen des Betriebsprüfers fehlerhaft, da die Aufwendungen am Anfang des Prognosezeitraums zur Ermittlung der Kosten über 30 Jahre

15

mit 30 multipliziert worden seien.

Die Klägerin beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2006-2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.07.2012 dahingehend abzuändern, dass folgende verdeckte Gewinnausschüttungen nicht in Ansatz gebracht werden:

	2006	2007	2008	2009	2010
VGA in €	14.120,00	13.560,00	60.490,00	50.130,00	51.300,00

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf das Vorbringen im Aussetzungsverfahren sowie in der Einspruchsentscheidung. Aus der Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2004 ergebe sich, dass hinsichtlich des Vorliegens einer VGA die Kriterien zur Abgrenzung zwischen der Einkunftserzielung und der Liebhaberei herangezogen werden **könnten**. Dies sei jedoch nicht zwingend. Hinsichtlich der von der Klägerin gerügten Fehler der Totalgewinnprognosen des Betriebsprüfers sei darauf hinzuweisen, dass hier lediglich die laufenden Kosten zu hoch angesetzt worden sein. Dadurch würden sich allenfalls die Zinszahlungen reduzieren. Danach würde sich im Ergebnis jedoch immer noch kein Totalüberschuss ergeben.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

1. Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, vergleiche § 100 Absatz 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.

Es liegen verdeckte Gewinnausschüttungen durch eine nicht kostendeckende Überlassung von Vermietungsobjekten vor.

a. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (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 (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 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 3. Mai 2006 I R 124/04, BFHE 214, 80). 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 vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62).

16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27

b. Im Rahmen von Vermietungsverhältnissen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern ist dann von einer vGA auszugehen, wenn die Gesellschaft als Vermieter ein unangemessen niedriges Entgelt verlangt.

Überlässt eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer als im Anstellungsvertrag geregelter Sachbezug eine Wohnung, so ist dieser Sachbezug grundsätzlich mit der Marktmiete zu bewerten. Ist das Haus jedoch über das übliche Maß hinaus durch Sonderaufwand besonders gestaltet oder ausgestattet, so ist als angemessene Miete die Kostenmiete (inklusive Kapitalverzinsung) anzusetzen. Dies soll in Fällen anzunehmen sein, wenn zu dem Wohnhaus eine Schwimmhalle gehört oder wenn die privat genutzte Wohnfläche 250 m² überschreitet (Haug/Huber in Mössner/ Seeger, § 8 KStG, Rz. 1081f. m. w. N.). 28

c. Soweit die Wohnraumüberlassung nicht in einem Anstellungsvertrag geregelt ist, sind die Rechtsfolgen umstritten. Eine vGA soll in diesen Fällen vorliegen, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben handelt, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter. Insoweit sei auf die Abgrenzungskriterien zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei abzustellen. Handele es sich um ein durchschnittliches Gebäude ohne besondere Ausstattungsmerkmale, sei als Vergleichsmaßstab die Marktmiete anzusetzen. Nur bei besonders aufwändig hergestellten Gebäuden soll nicht auf eine marktübliche Miete, sondern auf eine Kostenmiete abzustellen sein (Haug/Huber in Mössner/ Seeger, § 8 KStG, Rz. 1534 m. w. N.). 29

In seinem Urteil vom 17. November 2004 (I R 65/03, BFHE 208, 519) hat der BFH zwar grundsätzlich ausgeführt, dass die Frage, ob ein Vermietungsverhältnis im Gesellschafterinteresse eingegangen wird, anhand derjenigen Kriterien zu beurteilen sei, die zur Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielung und Liebhaberei entwickelt worden seien. Gleichwohl führt das Gericht anschließend ausdrücklich aus, dass eine vGA dann anzunehmen sei, wenn die Gesellschaft die Immobilie nicht zu einem kostendeckenden Preis zur Nutzung überlässt. Im Rahmen eines anzustellenden Fremdvergleich sei zu berücksichtigen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nur bereit sein werde, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken und somit im Interesse des Gesellschafters zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet würden. Daher sei nicht auf die Marktmiete, sondern auf die Kostenmiete abzustellen. 30

d. In Anwendung dieser Grundsätze ist hinsichtlich der Vermietung des Objekts in F ab April 2008 an die Geschäftsführerin von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Nach den unstreitigen Grundsätzen in Literatur und Rechtsprechung kommt als Vergleichsmaßstab im Hinblick auf die Frage der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nur die Kostenmiete in Betracht. Bei dem streitgegenständlichen Haus handelt es sich um eine besonders ausgestattete Immobilie mit Schwimmbad, so dass nach den dargestellten Grundsätzen eine Marktmiete als Vergleichsmaßstab nicht heranzuziehen ist. 31

Die von dem Beklagten ermittelte Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung begegnet keinen Bedenken und wurde hinsichtlich ihrer Berechnung durch die Klägerin auch nicht angegriffen. 32

e. Auch hinsichtlich der Vermietung des Objekts in K zwischen 2002 und März 2008 zieht der Senat als Vergleichsmaßstab die Kostenmiete heran. Die Vermietung war nicht im Rahmen eines Anstellungsvertrages mit dem Geschäftsführer geregelt, so dass eine Bezugnahme auf die Marktmiete unter Sachbezugsgrundsätzen nicht geboten war. Darüber hinaus folgte der 33

Senat aus der Entscheidung des BFH vom 17.11.2004 (a.a.O.), dass grundsätzlich als Vergleichsmaßstab nicht die Marktmiete, sondern die Kostenmiete anzusetzen ist. Soweit der BFH in seinem Urteil auf die allgemeinen Kriterien zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und Liebhaberei hinweist, sind diese Ausführungen nur im Zusammenhang mit dem folgenden Absatz zu verstehen. Dort spricht sich der BFH jedoch ausdrücklich für den Ansatz der Kostenmiete aus.

Soweit in der Literatur teilweise danach differenziert wird, ob es sich bei dem vermieteten Objekt um ein „durchschnittliches Haus“ oder eine besonders aufwändig gestaltete Immobilie handelt, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Es erscheint bereits praxisfern, zwischen durchschnittlichen und besonders aufwändig gestalteten Immobilien im Einzelfall differenzieren zu müssen. Im Übrigen hält der Senat es unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten für sachgerecht, stets von der – durch den BFH als Vergleichsmaßstab angesehenen – Kostenmiete auszugehen. 34

Vor diesem Hintergrund begegnet der Ansatz einer vGA auch im Hinblick auf die Immobilie in K keinen Bedenken. Auch hier hält die Berechnung einer Überprüfung stand und wurde innerlich durch die Klägerin auch nicht angegriffen. 35

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 36