Finanzgericht Köln, 10 K 844/21

Datum:	07.11.2024
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 844/21
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2024:1107.10K844.21.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, XI R 1/25
Rechtskraft:	nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Die Beteiligten streiten über den Abzug von Betriebsausgaben in den Jahren 2017 und 2018. 2

Die Klägerin wurde mit notariellem Vertrag vom 00.00.2013 gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb, das Betreiben und die Unterhaltung eines Flugzeugs für nichtgewerbliche Zwecke. Mit Vertrag vom 00.00.2013 erwarb die Klägerin das Flugzeug Z zum Kaufpreis von ... €. 3

Im Streitjahr 2017 waren Anteilseigner der Klägerin zunächst Y, X, W, V und U, der seinen Anteil mit notariellem Vertrag vom 00.00.2017 an die übrigen Anteilseigner veräußerte. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Verträge (Vertragsakte des Beklagten) Bezug genommen. 4

Die Gesellschafter, die jeweils eine Fluglizenz für die Führung des Flugzeugs besitzen, nutzten das Flugzeug für private Zwecke und hatten die Gesellschaft lediglich aus haftungstechnischen Gründen gegründet. Insoweit wird auf die Anlagen zu den Körperschaftsteuererklärungen der Streitjahre verwiesen. 5

6

Die laufenden Einnahmen der UG resultierten in den Streitjahren ausschließlich aus der der jeweiligen Nutzung entsprechenden Weiterberechnung der Kosten an die einzelnen Gesellschafter bzw. im Jahr 2018 vereinzelt an die T GmbH, deren alleiniger Gesellschaftergeschäftsführer der Gesellschaftergeschäftsführer der Klägerin X war. Ein Gewinnaufschlag wurde nicht berechnet. An fremde Dritte wurde das Flugzeug nicht vermietet. Etwaige Gewinne oder Verluste wurden zu gleichen Teilen auf die Gesellschafter aufgeteilt.

In den Streitjahren konnte das Flugzeug unfallbedingt nur eingeschränkt genutzt werden. Die entstandenen Aufwendungen zur Reparatur des Flugzeugs von ... € wurden in voller Höhe durch den Unfallverursacher bzw. dessen Versicherung erstattet. 7

Im Rahmen der Steuererklärungen ermittelte die Klägerin das zu versteuernde Einkommen wie folgt: 8

9

	2017	**2018**
Einnahmen Nutzungsüberl. (Erl.19 %)	...	...
Versicherungserstattungen	...	...
Summe der Einnahmen	...	...
Summe der Aufwendungen	...	...
Gew./Verl. (1. Stufe)	**-...**	**-...**
außerbilanzielle Hinzurechnung (vGA)/Kürzung	...	...
Steuerbilanzgewinn 2. Stufe/z.v.E.	...	...

Der sich so im Jahr 2017 rechnerisch ergebende Verlust wurde von der Klägerin über die Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) berücksichtigt. Der im Hinblick auf die Versicherungserstattung im Jahr 2018 entstandene Gewinn wurde außerbilanziell gekürzt. 10

Der Beklagte folgte den Erklärungen und setzte die Körperschaftsteuer 2017 mit Bescheid vom 15. November 2018 und die Körperschaftssteuer 2018 mit Bescheid vom 27. Mai 2020 jeweils i.H.v. ... € fest. Die Bescheide standen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO). 11

Im Rahmen einer im Dezember 2018 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung für die Besteuerungszeiträume 2013 bis 2017 sowie für die Voranmeldungszeiträume I. bis III. Quartal 2018 wurde die Auffassung vertreten, dass die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) nicht zum Abzug zuzulassen seien. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Bericht vom 13. Dezember 2018 Bezug genommen. 12

Den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung folgend erließ der Beklagte am 25. November 2020 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Körperschaftsteuerbescheide 2017 und 13

2018 (Bl. 6 ff. eGA). Hierbei wurde u.a. der hier noch allein streitige Abzug aller mit dem Flugzeug in Zusammenhang stehender Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) versagt und die Körperschaftsteuer jeweils unter Beibehaltung des Vorbehaltes der Nachprüfung - festgesetzt.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Steuerbescheide (Bl. 6 ff eGA) Bezug genommen. Hinsichtlich der vorausgegangenen Erörterungen wird auf die Umsatzsteuerakte des Beklagten verwiesen. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 1. April 2021 wurde den Einsprüchen der Klägerin teilweise abgeholfen und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 auf ... € und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 auf ... € festgesetzt. Im Hinblick auf den hier streitigen Betriebsausgabenabzug wies der Beklagte die Einsprüche jedoch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte dort aus, das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG finde Anwendung, da auch die Nutzung von Flugzeugen zur Freizeitgestaltung oder Repräsentation möglich sei, und nicht nach dem Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG entfalle, da die Klägerin die Nutzungsüberlassung des Flugzeuges nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betreibe, sondern ausschließlich an ihre Gesellschafter zur privaten Nutzung verchartere und – anders als im Fall des FG Köln aus dem Jahr 2019 – keine Fremdvermietung betreibe. Die Erzielung von Einnahmen durch die Nutzung der Gesellschafter stehe dem nicht entgegen. 15

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 1. April 2021 (Bl. 22 eGA) Bezug genommen. 16

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage. 17

Der Beklagte habe zu Unrecht die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht zum Abzug zugelassen. 18

Gesellschaften mit beschränkter Haftung könnten nach Maßgabe der Bestimmungen des GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck durch eine oder mehrere Personen errichtet werden (§ 1 GmbHG). Vorliegend habe mittels der Gesellschaftsgründung eine zusätzliche Haftungsabschirmwirkung erreicht werden sollen, weshalb der Wahl der Rechtsform einer in der Haftung beschränkten Unternehmergesellschaft ein legitimes Ziel zu Grunde gelegen habe. 19

Dass einer in den Streitjahren nicht am Markt aktiv und ohne explizite Gewinnerzielungsabsicht tätigen Gesellschaft eine Steuer aufgebürdet werde, die durch die Besteuerung nur der Einnahmenseite ihre Substanz angreife, verstoße gegen das verfassungsrechtlich verankerte Übermaßverbot und sei nicht mit der ebenfalls verfassungsrechtlich verankerten freien Rechtsformwahl in Einklang zu bringen. Auf die Entscheidung des BVerfG vom 25.09.1992, BVerfGE 87,153 (169) werde insoweit verwiesen. Hiernach dürften Steuergesetze keine „erdrosselnde" Wirkung haben. Wenn dies bereits für wirtschaftliche Tätigkeiten gelte, so gelte dies erst recht für Aktivitäten, die rein aus privaten Motiven mittels legitimer Nutzung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Unternehmergesellschaft) ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorgenommen würden. Das beklagte Finanzamt besteuere im Ergebnis nur die Einnahmen aus der nutzungsadäquaten Weiterbelastung von Aufwendungen sowie darüber hinaus auch Versicherungserstattungen für nachweislich entstandene Aufwendungen zur Beseitigung von Unfallschäden, ohne jedoch jegliche Aufwendungen zum Betriebsausgabenabzug zulassen zu wollen. Es würden daher Gewinne ohne explizite Gewinnerzielungsabsicht besteuert und 20

dies letztlich nur deswegen, weil die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gewählt worden sei, die qua Gesetz zu gewerblichen Einkünften führe (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. V. mit § 8 Abs. 2 KStG).

Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung sei entschieden, dass Kapitalgesellschaften keine außerbetriebliche Sphäre hätten. Dies sei jedoch umstritten. Hiergegen werde eingewandt, dass § 8 Abs. 2 KStG als Rechtsgrundverweisung lediglich Einkünfte-Qualifikationsnorm, die Frage einer Steuerbarkeit überhaupt jedoch vorgelagert sei. Insoweit könne eine Kapitalgesellschaft auch einen „steuerneutralen Liebhabereibetrieb", also eine außerbetriebliche Sphäre, haben. Übertragen auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt hätte dies zur Folge, dass die verlustbringende Tätigkeit der Gesellschaft ertragsteuerlich nicht in Erscheinung träte. 21

Gehe man jedoch mit der Rechtsprechung davon aus, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügten, hätte das zur Folge, dass verlustbringende Aktivitäten, die die Kaptalgesellschaft in gesellschaftsrechtlicher (Mit-)Veranlassung unternehme, unter den Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen sog. Liebhaberei eine vGA der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter auslöse, die – nebst einem angemessenen Gewinnaufschlag – außerbilanziell hinzuzurechnen sei, wobei eventuelle Einnahmen oder sonstige Vorteile, die die Kapitalgesellschaft aus einer solchen Verlusttätigkeit erziele, die vGA mindern könnten (st. Rspr., vgl. z. B. BFH Urteil vom 04. Dezember 1996 1 R 54/95, BFHE 182, 123, DStR 1997, 492 u.a.). 22

Diese Rechtsprechung sei im Streitjahr 2017 – mit Ausnahme der Hinzurechnung eines angemessenen Gewinnaufschlags – klägerseitig befolgt worden und zwar mit dem Ergebnis, dass sich durch Hinzurechnung der vGA auf den Unterschiedsbetrag nach §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 EStG der Steuerbilanzgewinn der 2. Stufe erhöht hat (Blümich/Rengers KStG § 8 Rn. 234). Denn entgegen dem Wortlaut („... mindern das Einkommen nicht ...") werde auch § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als eine Gewinnermittlungsvorschrift angesehen, die nicht nur die Höhe des Einkommens, sondern auch die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb beeinflusse. 23

Bei den Gesellschaftern seien die verdeckten Gewinnausschüttungen als steuerneutrale Rückzahlungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 3 KSG behandelt worden, da die Verlustfinanzierung in allen Jahren über freiwillige Kapitaleinlagen erfolgt sei. Im Streitjahr 2018 hingegen sei der Einnahmeüberhang auf Grund der Versicherungserstattung wie eine negative verdeckte Gewinnausschüttung bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gekürzt worden. Auch dies sei sachgerecht, da der Anspruch auf diese Versicherungserstattung bereits in 2017 begründet gewesen sei. Hinzuzurechnen wäre allerdings noch ein angemessener Gewinnaufschlag von angenommen 5 %, was nicht in Abrede gestellt werde. 24

Die Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben hingegen erfolge erst auf der 2. Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung (Blümich/Drüen EStG § 4 Rn. 40). 25

Wenn man mit einem Teil der Kommentarmeinung die Auffassung vertrete, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dann keinen Anwendungsbereich mehr habe, wenn eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung eine betriebliche Veranlassung offensichtlich überlagere, dann seien Einnahmen und Ausgaben entweder betrieblich (steuerpflichtige oder steuerfreie Betriebseinnahmen, abziehbare oder nicht abziehbare Betriebsausgaben) oder gesellschaftsrechtlich veranlasst (Einlagen oder vGA). Die betriebliche Veranlassung und die gesellschaftsrechtliche Veranlassung schlössen sich gegenseitig aus (Rengers in Blümich, KStG, § 8 Rz. 63 m. w. N.) und mit der Hinzurechnung der vGA wäre dann bereits ein Schlussstrich gezogen. 26

Die Verfahrensweise des Beklagten führe im Ergebnis dazu, dass alle Einnahmen der Gesellschaft, also sowohl die aus Nutzungsüberlassung als auch die aus den Versicherungserstattungen nach Ansicht des beklagten Finanzamtes besteuert werden sollen, jedoch zugleich ausnahmslos alle Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen würden. Es verstoße gegen alle steuerlichen Grundsätze, wenn sämtliche Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen würden, die die einzigen Ressourcen seien, um überhaupt Einnahmen erzielen zu können. Auch unter dem Aspekt der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit wäre es ein ungewöhnliches Ergebnis, Ertragsteuern bei einer solchen singulären Tätigkeit erheben zu können, jedoch undifferenziert sämtliche Aufwendungen vom Abzug auszuschließen. 27

Als Hebel zur Korrektur diene nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte nur das Rechtsinstitut der vGA und zwar durch Hinzurechnung der Saldogröße „Verlust" zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags. In dieser Saldogröße „Verlust" seien alle Betriebsausgaben enthalten. 28

Ausgehend von der Anwendbarkeit von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG erweise sich die Vorgehensweise des Beklagten im Hinblick auf § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG als rechtswidrig. 29

Die seitens des beklagten Finanzamtes gewählte Technik habe zur Konsequenz, dass in jedem Fall ein zu versteuernder Gewinn (auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung) verbleibe. Nach diesem Ansatz könne die Gesellschaft nur Gewinne erzielen, da sämtliche Ausgaben vom Abzug ausgeschlossen würden. Nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG gelte das Abzugsverbot nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen seien. Wenn das beklagte Finanzamt nach der von ihm gewählten Hinzurechnungsmethode künstlich Gewinne produziere und sich dies als richtig herausstellen würde, bliebe der Klägerin keine andere Chance als mit einer Gewinnabsicht zu handeln bzw. auch retrospektiv betrachtet gehandelt zu haben. Dies wiederum eröffne den Weg zur vollen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, da die Abzugsbeschränkung nicht mehr greife. Insoweit müsse die vom beklagten Finanzamt gewählte Vorgehensweise den Rechtsgrund für die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit auf Grund einer fiktiven Gewinnabsicht bereits in sich selber tragen. 30

Jedenfalls aber habe der Beklagte zu Unrecht die Erstattung nicht abziehbarer Betriebsausgaben als Betriebseinnahmen behandelt. Durch die Rechtsprechung des BFH sei geklärt, dass die Erstattung nicht abziehbarer Betriebsausgaben jedenfalls dann zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen führe, wenn sie durch einen Dritten erfolge und für den Erstattungsempfänger betrieblich veranlasst sei (BFH, Beschl. vom 18. Juni 2003, I B 164,165/02, BeckRS 2003,25002367 m. w. N.). Hier stehe aber bereits die betriebliche Veranlassung in Frage, wie das Finanzamt in der Einspruchsentscheidung selbst ausführe. Bereits in Ermangelung einer betrieblichen Veranlassung sämtlicher Umsätze, seien die Versicherungserstattungen, aber auch die weiteren Umsätze, hinzurechnungsmindernd zu berücksichtigen. 31

Bei Nichtanerkennung einer außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften müsse eine Gewinnerzielungsabsicht folgerichtig fingiert werden, da sie wesentlicher Bestandteil des „Soll-Zustandes“ sei, welcher im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs besteuert werde. Die Annahme einer vGA trage somit die Gewinnabsicht automatisch in sich. 32

Unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnaufschlags von 5 % betrage das zu versteuernde Einkommen im Jahr 2017 somit ... € und ... € für das Jahr 2018. 33

34

Die Klägerin beantragt

die Bescheide über die Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2017 und 2018 vom 25.11.2020 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2021 dahingehend zu ändern, dass für das Jahr 2017 ein zu versteuerndes Einkommen von ... € und für das Jahr 2018 ein zu versteuerndes Einkommen von ... € zugrunde gelegt werden. 35

Der Beklagte beantragt, 36

die Klage abzuweisen. 37

Zur Begründung verweist der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung vom 01. April 2021. 38

Ergänzend trägt er vor, die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG sei nicht möglich, da – wie von der Klägerin erklärt – ein Liebhabereibetrieb vorliege. Eine Gewinnerzielungsabsicht könne nicht daraus hergeleitet werden, dass die Gewinnaufschläge von 5 % auf die vGA zu einem Gewinn führe. 39

Ergänzend verweist der Beklagte auf die Entscheidungen des BFH I B 164/02 und I R 6/91 vom 4. Dezember 1991. 40

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 41

I. Die zulässige Klage hat in der Sache keinen Erfolg. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO). 42

1. 43

Zu Recht hat der Beklagte die mit dem Betrieb des streitgegenständlichen Flugzeuges zusammenhängenden Betriebsausgaben in Höhe von ... € im Jahr 2017 und in Höhe von ... € im Jahr 2018 nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz – EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz – KStG außerbilanziell hinzugerechnet. 44

a) 45

Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmt sich die Höhe des der Körperschaftsteuer unterliegenden zu versteuernden Einkommens (§ 7 Abs. 1, Abs. 2 KStG) nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Dies gilt insbesondere für die Vorschriften zur Einkommensermittlung nach §§ 4 ff. EStG, wobei die speziellen Regelungen im KStG den Regeln des EStG vorgehen. 46

aa) Hiernach ist auch bei Körperschaftsteuersubjekten der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Betriebsausgaben sind grundsätzlich alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings, dass Betriebsausgaben, die unter die Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG fallen auch bei Körperschaftsteuersubjekten den Gewinn nicht mindern dürfen, sofern nicht – wie z.B. bei den Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG) – die Normadressaten ersichtlich einem anderen Personenkreis zuzuordnen sind (Kohlhepp in Schnittger/Fehrenbacher, § 8 Rz. 60). Im Falle von nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben sind die bilanziellen Auswirkungen durch eine 47

außerbilanzielle Korrektur der Einkünfte zu berichtigen (BFH v. 4. Dezember 1996, I R 54/95, DStR 1997, 492).

bb) Vorliegend sind die mit dem Betrieb des Flugzeuges in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht abzugsfähig und daher außerbilanziell den Einkünften hinzuzurechnen. 48

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Durch die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 EStG wollte der Gesetzgeber die tatsächlichen Schwierigkeiten, die bei der Abgrenzung zwischen dem betrieblichen Bereich und der privaten Lebensführung auftreten, in pauschalierender Weise lösen und Missbräuchen des Steuerpflichtigen vorbeugen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ordnet ein Abzugsverbot für Aufwendungen an, bei denen die Wahrscheinlichkeit, dass sie die private Lebensführung berühren, auf der Hand liegt. Scheitert die Abziehbarkeit nicht bereits an § 12 Nr. 1 EStG, greift das Abzugsverbot ein. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Aufwendungen generell nicht abziehbar sein sollen, weil sie nach Auffassung des Gesetzgebers bereits ihrer Art nach als unangemessener Repräsentationsaufwand anzusehen sind. Eine Ausnahme gilt gemäß § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG nur für Steuerpflichtige, die die Jagd, Fischerei oder die Bootsbenutzung und dergleichen gewerblich ausüben und aus dieser Tätigkeit unmittelbar Einkünfte erzielen (BTDrucks III/1811, S. 8 und BTDrucks 7/2180, S. 17). 49

Aufwendungen für die in der Vorschrift genannten Zwecke sind jedoch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie einer sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen (BFH vom 3. Februar 1993, I R 18/92, BStBl II 1993, 367; vom 10. Mai 2001 IV R 6/00, BStBl II 2001, 575). Als "ähnliche Zwecke" sind auch Aufwendungen für Sportflugzeuge zu qualifizieren, da diese eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen wie die übrigen in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Aufwendungen (BFH vom 7. Februar 2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230). Diese Voraussetzung ist hier gegeben. Die Nutzung des Flugzeuges für die private Lebensführung wird von der Klägerin auch gar nicht bestritten. 50

cc) Dem steht nicht etwa entgegen, dass – wie die Klägerin meint – die Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) – bei Körperschaftsteuersubjekten den Regelungen des § 4 Abs. 5 EStG systematisch vorgeht. Im Gegenteil ergibt sich der Vorrang der Vorschriften über die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG auch bei Körperschaftssteuersubjekten bereits aus der Vereinfachungsfunktion dieser Vorschrift, wonach bei Sachverhalten, die typischerweise eine private bzw. gesellschaftliche Mitveranlassung nahelegen, gerade die rechtliche Prüfung der privaten Mitveranlassung unterbleiben soll (vgl. Kohlhepp in Schnittger/Fehrenbacher, § 8 KStG Rz. 268). 51

dd) Aber selbst wenn man nicht von einer generellen Vorrangigkeit des § 4 Abs. 5 EStG gegenüber der Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ausgeht, sind die Aufwendungen der Klägerin für das Flugzeug vorliegend nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG als nichtabzugsfähig zu behandeln, weil diese Vorgehensweise die weitreichenderen Rechtsfolgen auslöst, als der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. 52

53

Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH (BFH vom 4. Dezember 1996, I R 54/95, DStR 1997, 492; vom 7. Februar 2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230) wonach zwar grundsätzlich weder ein Vorrang des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 KStG gegenüber § 8 Abs.3 Satz 2 KStG noch umgekehrt ein solcher des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gegenüber § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr.4 EStG besteht. Auch sind beide Vorschriften nicht kumulativ anzuwenden, sondern überlagern sich in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen wurde. Solange die Rechtsfolgen der Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft.

Einen Vorrang von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hat der BFH nur dann angenommen, wenn der Ansatz einer vGA weitreichendere Folgen hat, als die außerbilanzielle Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG (BFH vom 4. Dezember 1996, I R 54/95, DStR 1997, 492; vom 7. Februar 2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230). Ein solcher Fall ist hier unstreitig nicht gegeben, da bei Ansatz einer vGA die mit den Ausgaben zusammenhängenden Einnahmen ggf. hätten gewinnmindernd berücksichtigt werden können (BFH vom 4. Dezember 1996, I R 54/95, DStR 1997, 492). In Fällen in denen eine vGA zu einem günstigeren Ergebnis führen würde, ist der BFH – wie hier der Beklagte – von nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben ausgegangen (so z.B. BFH vom 7. Februar 2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230). Insoweit kann auch offenbleiben, ob und ggf. in welcher Höhe die Aufwendungen für das Flugzeug in den Streitjahren durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren und daher – so die Klägerin– als vGA das Einkommen der Klägerin nicht mindern durften (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). 54

ee) Schließlich steht einer Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG auch nicht entgegen, dass es sich bei der Betätigung der Klägerin im Ganzen um eine Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt. 55

Dass die Klägerin bzw. die hinter ihr stehenden Gesellschafter keine Gewinnerzielungsabsicht hatten, sondern das Flugzeug ausschließlich aus privaten Gründen unterhielten und daher auch nur die Kosten des Flugzeugs an die Gesellschafter weiterberechnet hatten, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Dies steht einer Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. EStG jedoch bereits deshalb nicht entgegen, weil Kapitalgesellschaften wie die Klägerin nach ständiger Rechtsprechung des BFH steuerrechtlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (vgl. BFH vom 4. Dezember 1996, I R 54/95, DStR 1997, 492, vom 31. März 2004, I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482, vom 22. August 2007, I R 32/06, BFH/NV 2007, 2424; vom 6. Dezember 2016, I R 50/16, BStBl II 2017, 324), und daher sämtliche mit der Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben Betriebsausgaben und sämtliche Einnahmen Betriebseinnahmen sind. Insoweit gilt die Klägerin ungeachtet ihrer rein privaten Betätigung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 KStG als Gewerbebetrieb, auch wenn ihre Tätigkeit unter keine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fällt. Dies gilt auch dann, wenn – wie hier – die gesamte Betätigung eine solche ohne Gewinnerzielungsabsicht ist (BFH vom 8. Juli 1998, I R 123/97, DStR 1998, 1749). Eine gesonderte Behandlung als sog. „Liebhabereibetrieb“ ist bei einer Kapitalgesellschaft nicht vorgesehen. 56

b) 57

Auch die Rückausnahme nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG führt im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis, auch nicht in Ansehung dessen, dass die Klägerin als Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre hat und die Gewinnerzielungsabsicht insoweit für steuerliche Zwecke unterstellt wird. 58

aa) Vom Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG sind gemäß § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG Aufwendungen ausgenommen, wenn und soweit sie Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung sind. 59

Von Bedeutung ist hier, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG mit Segel- oder Motorjachten ausdrücklich Vermögensgegenstände bezeichnet, für die sich ein Zweck erst aus ihrer Nutzung durch den Steuerpflichtigen ergibt. § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG stellt insoweit klar, dass es nicht der Sinn des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ist, z.B. den gewerblichen Verpächter von Segel- oder Motorjachten für Aufwendungen auf seine Boote mit einem Abzugsverbot zu belegen. Vielmehr sollen nur solche Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, die auch eine Berührung zur Lebensführung haben. Daraus folgt, dass nur solche Aufwendungen nicht dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG unterworfen sind, die in keinem Zusammenhang mit der privaten Lebensführung stehen (BFH vom 3. Februar 1993, I R 18/92, BStBl II 1993, 367). Dies gilt gleichermaßen für Körperschaftsteuersubjekte, die keine außerbetriebliche Sphäre haben. 60

bb) Die Absicht der steuerrechtlich relevanten Gewinnerzielung zeigt sich in dem Bestreben, während des Bestehens der „Einkunftsquelle“ insgesamt einen „Totalgewinn“ bzw. Einnahmenüberschuss zu erzielen. Ob eine derartige Absicht besteht, lässt sich als innere Tatsache nicht anhand von Erklärungen, sondern nur aufgrund äußerer Umstände feststellen. Hierfür ist insbesondere von Bedeutung, ob die Betätigung bei objektiver Betrachtung nach ihrer Art, ihrer Gestaltung und den gegebenen Ertragsaussichten einen Totalüberschuss erwarten lässt (BFH vom 2. Juli 2008, XI R 61/06, HFR 2009, 278). Dies war hier in den Streitjahren unstreitig nicht der Fall und nach dem klägerischen Vortrag auch gar nicht beabsichtigt. Ein etwaiger Veräußerungsgewinn ist hierbei unberücksichtigt zu lassen (BFH vom 20. November 2019, XI R 49/17, BFH/NV 2020, 497). 61

2. 62

Schließlich hat der Beklagte zu Recht die der Klägerin in den Streitjahren zugeflossenen Versicherungsleistungen nicht gewinnmindernd berücksichtigt. 63

a) Unabhängig davon, dass nach ständiger Rechtsprechung Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen, die als Ausgleich für den Substanzverlust eines im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeugs vereinnahmt werden, stets Betriebseinnahmen sind (BFH vom 27. Januar 2016, X R 2/14, BStBl II 2016, 534) ist dies vorliegend bereits deshalb der Fall, weil die Klägerin eine Kapitalgesellschaft ist. 64

Bei einer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaft sind alle von ihr erzielten Einkünfte gemäß § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, da nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine solche Kapitalgesellschaft ertragsteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt, die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter ausnahmslos als Betriebsvermögen zu qualifizieren sind (BFH vom 4. Dezember 1996, DStR 1997, 492) und der Bereich ihrer gewerblichen Gewinnerzielung sämtliche Einkünfte umfasst, gleichviel in welcher Form und Art sie ihr zufließen (BFH vom 28. Februar 1956, I 92/54 U, BStBl III 1956, 154; vom 15. Februar 2012, I B 97/11, BStBl II 2012, 697) unabhängig davon ob sie unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fallen (BFH vom 22. August 1990, I R 67/88, BStBl II 1991, 250; vom 6. Dezember 2016, I R 50/16, BStBl II 2017, 324, m.w.N.). Als Einnahmen zu erfassen sind daher auch die der Klägerin zugeflossenen Versicherungsleistungen. 65

66

b) Dem steht auch nicht entgegen, dass die der Versicherungsleistung zugrundeliegenden Aufwendungen der Klägerin nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, führt die Erstattung nicht abziehbarer Betriebsausgaben jedenfalls dann zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen, wenn sie durch einen Dritten erfolgt und für den Erstattungsempfänger – wie hier – betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH vom 28. Mai 1968, IV R 65/67, BStBl II 1968, 581; vom 4. Dezember 1991, I R 26/91, BStBl II 1992, 686; vom 29. August 1996, VIII R 24/95, BFHE 182, 307, m.w.N.). Dies folgt insbesondere daraus, dass sich im Gesetz keine allgemeingültige Regelung dafür findet, dass Rückzahlungen nicht zu Betriebseinnahmen führen dürfen, wenn die Aufwendungen bei Zahlung nicht zu einer Gewinnminderung geführt haben. Lediglich § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 EStG bestimmt ausdrücklich, dass die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 dieser Vorschrift den Gewinn nicht erhöhen. Diese Regelung ist ein Ausnahmetatbestand und kann nicht auf die übrigen nach § 4 Abs. 5 EStG mit einem Abzugsverbot belegten Betriebsausgaben übertragen werden (BFH vom 29. August 1996, VIII R 24/95, BFHE 182, 307). Vergleichbare Regelungen enthalten weder § 10 Nr. 2 KStG noch die übrigen Tatbestände des § 4 Abs. 5 EStG. Der Ausnahmecharakter des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG stellt die Steuerpflicht von Betriebseinnahmen, die nicht abziehbare Betriebsausgaben ersetzen, im Übrigen nicht in Frage (BFH vom 29. August 1996, VIII R 24/95, BFHE 182, 307; vom 18. Juni 2003, I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555; vom 20. November 2007, I R 54/05, BFH/NV 2008, 617). Letztlich ist zu berücksichtigen, dass durch eine über diese gesetzliche Regelung hinausgehende Verknüpfung nicht abziehbarer Betriebsausgaben mit deren Erstattung das gesetzliche Abzugsverbot im Ergebnis unterlaufen werden könnte (BFH vom 18. Juni 2003, I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555; vom 14. Juli 2020, XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258). 67

c) Auch das verfassungsrechtlich garantierte Übermaßverbot verbunden mit dem Grundsatz der freien Rechtsformwahl steht diesem Ergebnis nicht entgegen. 68

Zu Recht weist die Klägerin zwar darauf hin, dass Steuergesetze nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) keine erdrosselnde Wirkung haben dürfen (BVerfG, Beschluss vom 25. September 1992, 2 BvL 5/91, BStBl II 1993, 413). Hiernach sind Steuergesetze in ihrer freiheitsbeschränkenden Wirkung an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen. Dies bedeutet, dass das geschützte Freiheitsrecht nur so weit beschränkt werden darf, als dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt. Daraus folgt, – so das BVerfG (a.a.O.) – dass dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen so viel verbleiben muss, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und – unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG – desjenigen seiner Familie bedarf ("Existenzminimum"). 69

Dass die Besteuerung der Klägerin im Streitfall eine derart erdrosselnde Wirkung hat, dass das Existenzminimum der hinter der Klägerin stehenden Gesellschafter betroffen wäre, wird von der Klägerin selbst nicht vorgetragen. Soweit die Klägerin die erdrosselnde Wirkung der Besteuerung darin sieht, dass sie durch die Besteuerung der Einnahmen unter Außerachtlassung der Ausgaben in ihrem Recht auf freie Rechtsformwahl eingeschränkt wird 70

ist zu berücksichtigen, dass keinerlei Zwang zur Errichtung einer Kapitalgesellschaft ohne Vollhafter besteht und man sich bei der eigenen Rechtsformwahl auf die mit der Rechtsform von Gesetzes wegen zwingend verbundenen Folgewirkungen einstellen kann und muss.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 71

III. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO (Fortbildung des Rechts) zugelassen. 72

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE