Finanzgericht Münster, 10 K 2253/14 K,F

Datum:	21.02.2018
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 2253/14 K,F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2018:0221.10K2253.14K.F.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2008 vom 17.8.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.6.2014 wird nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 60 % und der Beklagte zu 40 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

T a t b e s t a n d 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin für den Erwerb eines Einzelunternehmens von der Mutter ihres alleinigen Gesellschafters einen überhöhten Kaufpreis gezahlt hat und dies in den Streitjahren 2007 und 2008 zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) geführt hat. 2

Die Klägerin ist eine im Jahr 2003 gegründete GmbH mit Sitz in X. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war bzw. ist die Konfektion und der Vertrieb von …. Die Klägerin 3

ermittelte ihren Gewinn nach einem mit dem Kalenderjahr identischen Wirtschaftsjahr.

Die Anteile an der Klägerin hielt ab 2003 zunächst zu 100 % Herr B A. Ab dem 15.5.2007 hielt die A GmbH sämtliche Anteile an der Klägerin. An der vorgenannten GmbH waren B A und sein Vater, Herr C A, zu je 50 % beteiligt. Geschäftsführer der Klägerin war bzw. ist B A. 4

Die Mutter von B A, Frau D A, betrieb – nach dem Vorbringen der Klägerin seit dem Jahr 1974 – ein Einzelunternehmen. Gegenstand des Unternehmens war auch hier der Verkauf von …. Das Einzelunternehmen war der Ursprung für die unternehmerischen Tätigkeiten der Familie A im vorgenannten Bereich. 5

Im Jahr 2001 gründete D A die E GmbH, welche ebenfalls im vorgenannten Bereich des Verkaufs von … tätig war. Im Jahr 2003 wurde über das Vermögen der E GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Laut dem Handelsregister wurde die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt und die Gesellschaft im Jahr 2004 im Handelsregister gelöscht. 6

D A verkaufte mit einem Kaufvertrag vom 1.1.2007 mit Wirkung zum gleichen Datum ihr Einzelunternehmen an die Klägerin. Als Kaufpreis waren monatliche Raten von 1.500 € über einen Zeitraum von 14 Jahren zu zahlen (insgesamt 168 Raten). Aus einer in den Bp-Handakten befindlichen Aufstellung geht hervor, dass die zu zahlenden Raten von insgesamt 252.000 € einen Zinsanteil von 76.497,72 € enthielten und die auf den Kaufpreis zu erbringenden Tilgungen damit einen Betrag von (ca.) 175.500 € ausmachten. Es wurde des Weiteren vereinbart, dass das Warenlager mit Bestand zum 31.12.2006 auf die Klägerin übergeht (§ 4 des Kaufvertrags), sowie, dass die Klägerin in alle laufenden Verträge eintritt (§ 5 des Kaufvertrags). Die Klägerin erwarb auch das Recht, den Firmennamen fortzuführen (§ 3 Ziff. 1 des Vertrags). Eine Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten wurde demgegenüber ausdrücklich ausgeschlossen (§ 2 Ziff. 2 – 4 des Vertrags). Schließlich wurde ein Wettbewerbsverbot für D A für die Dauer der Ratenzahlung vereinbart (§ 7 des Vertrags). 7

Die Klägerin behandelte den Kauf des Einzelunternehmens in ihrer Buchführung wie folgt: Sie aktivierte materielle Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von zusammen 13.500 € (Anlagevermögen 1.108 €, Waren 11.330 €, GWG 1.062 €). Daneben aktivierte sie einen Firmenwert mit Anschaffungskosten von 162.000 €. Die vorgenannten Wirtschaftsgüter schrieb die Klägerin ab (den Firmenwert linear über 15 Jahre, 10.805 €/Jahr). 8

Nach dem Verkauf des Einzelunternehmens war D A bei der Klägerin angestellt und für diese tätig. 9

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer. Hierzu erließ es für 2007 unter dem Datum vom 27.5.2009 und für 2008 unter dem Datum vom 7.1.2010 entsprechende Bescheide zur Körperschaftsteuer, über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG. Den Bescheiden fügte es jeweils einen Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO bei. 10

Im Jahr 2010 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 statt. Die Bp war der Auffassung, dass der beim o.g. Ankauf des Einzelunternehmens durch die Klägerin vereinbarte Kaufpreis überhöht war. Der Wertansatz für die materiellen Wirtschaftsgüter sei nicht zu beanstanden. In Höhe des angesetzten Firmenwerts von 162.000 € sei der Kaufpreis jedoch zu hoch und wäre unter fremden Dritten nicht bezahlt 11

worden. Tatsächlich habe der Firmenwert des Einzelunternehmens 0 € betragen. Da D A als Mutter des zu diesem Zeitpunkt alleinigen Anteilseigners eine der Klägerin nahe stehende Person sei, seien die entsprechenden Ratenzahlungen als vGA anzusehen. Die Bp beanstandete hiervon ausgehend für 2007 Ratenzahlungen i.H.v. 13.848 € nicht (Kaufpreisanteil für die materiellen Wirtschaftsgüter von 13.500 € zzgl. eines Zinsanteils). Die darüber hinausgehenden Ratenzahlungen von 4.152 € in 2007 und die gesamten Ratenzahlungen in 2008 von 18.000 € behandelte sie dagegen als vGA. Gleiches gelte für die Ratenzahlungen der Folgejahre (siehe im Einzelnen zu den Umbuchungen und Korrekturen laut der Bp den Bp-Bericht vom 9.8.2010 Tz 2.8.6 und Anlage 1).

Zur Ermittlung des Firmenwerts mit 0 € führte die Bp Folgendes aus (siehe Bp-Bericht vom 9.8.2010 Tz. 2.8.4): Ausgangsbasis für die Wertermittlung seien die bereinigten Gewinne des Einzelunternehmens aus den Jahren 2004 bis 2006, welche 42.000 €, 63.000 € und 70.000 € betragen hätten. Der durchschnittliche Jahresgewinn dieser Jahre betrage daher 58.333 €. Von diesem müsse aber ein angemessener Unternehmerlohn von mindestens 62.000 € abgezogen werden. Hierzu verweist die Bp auf eine Erhebung des BBE-Verlags aus dem Jahr 2004 („Welche Vergütungen Geschäftsführer erhalten“, enthalten in den Bp-Handakten). Danach betrage das durchschnittliche Jahresgehalt im Bereich Einzelhandel … 80.232 €, bei einem Umsatz von unter 1 Mio. € 62.067 € und bei einer Mitarbeiterzahl von unter 10 69.892 €. Der zukünftig erzielbare Reingewiinn betrage daher 0 €. Ein weiterer Abzug für Ertragsteuern etc. erübrige sich daher. 12

In den Bp-Handakten befinden sich mehrere Wertermittlungen der Klägerin. Diese weisen unter Zugrundelegung von Unternehmerlöhnen von 24.000 €, 30.000 € und 40.000 € sowie unter nachfolgendem Abzug von Ertragsteuern i.H.v. 30 % Firmenwerte zwischen 140.000 € und 210.000 € (Unternehmernlohn 24.000 €) sowie von 244.540 € (Unternehmerlohn 30.000 €) und 158.230 € (Unternehmerlohn 40.000 €) aus. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgenannten Wertermittlungen Bezug genommen. 13

Im Rahmen der Bp machte die Klägerin geltend, die für den Firmenwert angesetzen 162.000 € seien fremdüblich. Hierzu seien die verschiedenen an die Klägerin veräußerten Bereiche zu betrachten: 14

- Ein Tätigkeitsbereich des Einzelunternehmens sei die … für Großkunden gewesen. Diese Großkunden seien die … in …, …, … und … sowie die … der …. Die öffentlichen Ausschreibungen hierfür erfolgten alle vier Jahre und würden im Zwischenzeitraum jährlich verlängert. Aufgrund der fest vereinbarten Aufträge für einen Zeitraum von garantiert bis zum 30.4.2008 und den jeweiligen Verlängerungsoptionen seien pro Jahr Umsätze von ca. 34.000 € zu erzielen. Die nächste reguläre Ausschreibung habe am 1.4.2010 stattgefunden. Die Vertragsverhältnisse hätten eine Bedeutung über die bloße juristische Laufzeit hinaus. Aufgrund der unbeanstandeten und zuverlässigen bisherigen Auftragserledigung sei zu erwarten, dass die Verträge jeweils verlängert würden. Auch in der aktuellen Ausschreibung für die … in … und … habe die Klägerin den Zuschlag erhalten. Bei einem Kostenfaktor von ca. 30 % ergebe sich ein garantierter Gewinn von 23.800 € jährlich. Für vier Jahre bis zum nächsten Ausschreibungstermin seien das 95.200 €. Zu den vorgenannten Aufträgen hat die Klägerin mehrere Unterlagen eingereicht, welche sich in den Bp-Handakten befinden und auf welche wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. 15

- Es seien zudem noch Großaufträge für die Neuausstattung mit von der … (23.592,53 €) und von den … (17.650 €) aquiriert worden. Bei einer unterstellten fiktiven Vermittlungsprovision von 15 % ergebe sich hier ein Wert für das Einzelunternehmen von 6.186,38 €. 16

17

- Für den Bereich der Privatkunden als klassischer Bereich eines … könne für die Kundendatei (Adressen, Ausmessungen) ein Betrag von 20.000 € angesetzt werden (bei ca. 400 Kunden pro Kunde 50 €).

- Der Bereich der Firmenkunden sei im Jahr 2001 in die E GmbH ausgelagert worden. Gleichwohl seien die Geschäftsbeziehungen und Kenntnisse von D A in diesem Bereich weiterhin von Bedeutung gewesen. Allein der Name „A“ stelle aufgrund der erfolgreichen Tätigkeit in der … eine erhebliche Größe dar. Zudem habe die Klägerin in den Jahren 2005 und 2006 für Beratungsleistungen und Kundenakquise 10.880 € und 6.656 € gezahlt. Für die vollständige Übertragung dieses Bereichs und das damit verbundene Wettbewerbsverbot sei ein Betrag von 30.000 € anzusetzen. 18

- Schließlich sei im Einzelunternehmen auch ein Lieferantenkreis aufgebaut worden. Diese aufgebauten und unproblematisch zu übernehmenden Geschäftsbeziehungen mit persönlichen Kontakten hätten durchaus einen Wert für einen Erwerber. Hierfür sei ein Betrag von 10.000 € anzusetzen. 19

- Der von der Bp angesetzte Unternehmerlohn von 62.000 € sei völlig überzogen. 20

Das FA folgte der Beurteilung durch die Bp und erließ unter dem Datum vom 17.8.2010 und gestützt auf § 164 Abs. 2 AO entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2007 und 2008 und Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 und zum 31.12.2008. Ebenfalls erließ es – allerdings mit den Vorbescheiden inhaltsgleiche – Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 KStG zum 31.12.2007 und zum 31.12.2008. 21

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein. Sie machte geltend, der angesetzte Firmenwert von 162.000 € sei fremdüblich. Hierzu führte sie die folgende Unternehmensbewertung aus: Die in einem ersten Schritt um Zinsen und Aufwendungen für die insolvente E GmbH bereinigten Gewinne des Einzelunternehmens würden für die Jahre 2004 bis 2006 42.604 €, 63.406 € und 70.064 € betragen. Diese Beträge seien jedoch in einem zweiten Schritt noch einmal zu korrigieren, nämlich um solche Aufwendungen, welche nach der Zusammenlegung der beiden Unternehmen nicht mehr doppelt anfallen. Dies seien Miete, Beratungskosten, Buchführungskosten, Abschlusskosten und Grundsteuer. Des Weiteren seien sie um das Mehrergebnis des Einzelunternehmens lt. Bp für 2004 und die Gewerbesteuer zu korrigieren. Die Klägerin kam so auf Beträge von 68.485 €, 74.567 € und 80.931 €. Hieraus bildete sie einen Durchschnitt, wobei sie den Betrag für 2005 zweifach und denjenigen für 2006 dreifach gewichtete. Es ergab sich so ein Durchschnittswert von 76.750 €. Bei Abzug des Unternehmerlohns lt. FA ergebe sich so ein erzielbarer jährlicher Gewinn von 10.325 €. Bei einer Kapitalisierung mit dem Faktor 13,89 ergebe sich bereits ein Firmenwert von 143.414 €. Reduziere man den Unternehmerlohn nur geringfügig auf 60.000 €, ergebe sich der vereinbarte Firmenwert von 162.000 €. Zudem machte die Klägerin geltend, die Beträge für den Unternehmerlohn, welche die Bp aus der BBE-Studie entnommen habe, seien für die hiesigen regionalen Verhältnisse utopisch. Realistisch bei regionalen … seien lediglich Beträge zwischen 30.000 € und 40.000 €. Darüber hinaus sei bei der Wertermittlung zu berücksichtigen, dass in dem Kaufvertrag ein Wettbewerbsverbot mit D A vereinbart wurde. Da diese zu dem Zeitpunkt 53 Jahre alt gewesen sei, habe auch das einen höheren Preis für den Erwerb des Einzelunternehmens gerechtfertigt. 22

Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 18.6.2014 als unbegründet zurück. Es sei weiterhin davon auszugehen, dass das Einzelnunternehmen keinen 23

Firmenwert gehabt habe. Hierbei sei zu beachten, dass nicht bereits Faktoren wie Ruf, Kundenstamm, Lage etc., welche bei jedem Unternehmen vorhanden seien, zu einem Firmenwert führten. Es müssten vielmehr besondere Faktoren vorhanden sein. Ein Firmenwert scheide zudem regelmäßig aus, wenn das Unternehmen keinen Ertrag erwirtschafte, der einen angemessenen Unternehmerlohn übersteige. Dann werde der Ertrag nämlich allein durch die persönliche Arbeitsleistung des Unternehmers erwirtschaftet. Hiervon ausgehend sei ein Firmenwert im Streitfall nicht zu erkennen. Des Weiteren bestehe die Tätigkeit der Klägerin in der Abwicklung von Großaufträgen in der gehobenen …, während das Einzelunternehmen bloß im Verkauf von … und Zubehör tätig gewesen sei. Es sei daher von vornherein nicht zu erkennen, dass das Einzelunternehmen überhaupt einen Wert für die Klägerin gehabt habe.

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Sie beruft sich auf ihr Vorbringen im Einspruchsverfahren. Ergänzend macht sie geltend, entgegen den Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung habe der Kauf des Einzelunternehmens für sie einen Wert gehabt. Ursprünglich habe D A ab 1974 einen Betrieb zur Bearbeitung von … zu fertigen … und zu deren Pflege betrieben. Im Laufe der Zeit sei es ihr gelungen, auch große Firmen als Kunden zu gewinnen. Es sei daraus ein Geschäft insbesondere mit der Ausstattung von … entstanden. Im Jahr 2001 habe D A für diesen Geschäftszweig die E GmbH gegründet. In ihrem Einzelunternehmen habe sie weiterhin die Privatkunden sowie die Bereiche der … und Aufträge von … behalten. Nachdem die E GmbH in 2003 in Insovenz gegangen sei, habe ihr Sohn D A die Klägerin gegründet. Die Klägerin habe im Wesentlichen das Geschäft mit Großkunden und … fortgeführt. D A habe in ihrem Einzelunternehmen dieses Geschäft weiterhin nicht betrieben, sondern wie zuvor Privatkunden sowie die … und Aufträge von … betreut. Die Familie A habe daher die verschiedenen Aktivitäten in Form zweier Unternehmen geführt. Im Jahr 2007 seien die Aktivitäten dann in der Klägerin zusammengeführt worden. Es hätten dadurch die geschäftlichen Aktivitäten zu einem gemeinsamen Außenauftritt gebündelt und doppelte Verwaltungskosten eingespart werden sollen. Mit dem Verkauf an die Klägerin seien der gewachsene Firmenwert einschließlich Kundenkartei, Lieferantenkartei und insbesondere auch die längerfristig vereinbarten …aufträge auf die Klägerin übergegangen. 24

Die Klägerin macht des Weiteren geltend, mit dem Erwerb des Einzelunternehmens in 2007 sei es zu einer erkennbaren Erlös- und Gewinnsteigerung bei der Klägerin gekommen. Hieraus ersehe man, dass der Erwerb sich für die Klägerin rentiert habe. Die Klägerin hat hierzu eine Aufstellung über Erlöse und Aufwendungen der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2015 vorgelegt, auf welche wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. 25

Zudem macht die Klägerin geltend, wertbildender Faktor für den Kaufpreis seien aus ihrer Sicht aber nicht allein die zahlenmäßigen Umsätze gewesen, welche zuvor durch das Einzelunternehmen erzielt worden seien. Vielmehr seien auch die bereits vorgetragenen weiteren Umstände von Bedeutung gewesen, wie etwa die Kontakte und Erfahrungen von D A mit den Großkunden und insbesondere den …. 26

Der Berichterstatter hat in einem Erörterungstermin am 11.8.2017 die Klägerin gebeten, aus den Bilanzen und der Buchführung der Klägeirn und des Einzelunternehmens Folgendes zu ermitteln (siehe Protokoll vom 11.8.2017): 27

- Es solle aus den Einnahmen der Klägerin ab 2007 z.B. für fünf Jahre ermittelt werden, welche Umsätze die Klägerin ab 2007 erzielt hat, die bei Fortführung des Einzelunternehmens noch dort erzielt worden wären. Dies könne die von der Klägerin im Verwaltungsverfahren bereits angeführten Umsätze aus der … für … sowie Umsätze aus dem Bereich der Privatkunden betreffen. 28

- Insbesondere für den Bereich der Privatkunden könne evtl. zu betrachten sein, ob solche Kunden der Art nach ab 2007 Kunden der Klägerin gewesen seien. Hierzu solle des Weiteren dargelegt werden, ob solche Kunden der Art nach vor 2007 Kunden des Einzelunternehmens, nicht aber der Klägerin gewesen seien. 29

Die Klägerin hat daraufhin eine Aufstellung in Form einer Excel-Tabelle eingereicht. Aus dieser Aufstellung seien die Bruttoumsätze je Kunde für das Einzelunternehmen, die Klägerin und die E GmbH für die Jahre 2000 bis 2016 zusammengestellt. Auf den Seiten 1 bis 3 seien die Objektkunden dargestellt, welche bereits vor 2007 auf die Klägerin übergegangen seien. Auf der Seite 3 seien Objektkunden dargestellt, welche erst ab 2007 auf die Klägerin übergegangen seien. Auf den Seiten 3 bis 9 seien die Privatkunden dargestellt, mit denen das Einzelunternehmen bis 2007 Umsätze getätigt habe und welche ab 2007 auf die Klägerin übergegangen seien. Auf der Seite 9 seien die … dargestellt, welche ebenfalls ab 2007 auf die Klägerin übergegangen seien. Auf den Seiten 10 bis 29 seien die übrigen Kundenumsätze dargestellt, bei denen es keine erkennbare Überleitung gegeben habe. 30

Die Klägerin ist der Auffassung, es sei auf die Umsätze abzustellen, welche die Klägerin ab 2007 mit Kunden erzielt habe, welche vor 2007 durch das Einzelunternehmen oder die EGmbH betreut worden seien bzw. mit denen diese Unternehmen vor 2007 bereits Umsätze erzielt hätten. Auszuscheiden seien die bereits vor 2006 übergegangenen Kunden. Es ergäben sich so folgende Umsätze: 31

- 2007: 92.452,05 € 32

- 2008: 88.874,26 € 33

- 2009: 75.874,26 € 34

- 2010: 66.522,66 € 35

- 2011: 52.122,71 € 36

- 2012: 43.075,13 € 37

- 2013: 68.332,45 € 38

- 2014: 61.947,14 € 39

- 2015: 131.497,66 € 40

- 2016: 86.892,03 € 41

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgenannte Aufstellung Bezug genommen. 42

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin das Mehrergebnis des Einzelunternehmens lt. Bp für 2004, welches sie im Einspruchsverfahren als Korrekturgröße angeführt hatte (s.o.), erläutert und hierzu Unterlagen eingereicht, auf welche wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Des Weiteren hat sie ausgeführt, die durch sie selbst vorgenommene Unternehmensbewertung, welche sie dem Prüfer übergeben habe, sei bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertrags und nicht etwa erst später erstellt worden. Zudem hat sie noch einmal geltend gemacht, der von der Bp und dem FA angesetzte Unternehmerlohn von 62.000 € sei nach ihrer Auffassung zu hoch. Sie hat erklärt, B A als Geschäftsführer der Klägerin erhalte lediglich ein Gehalt von 3.000 € pro Monat, also 36.000 € pro Jahr. Dann könne für das 43

Einzelunternehmen auch kein höherer Unternehmerlohn angesetzt werden.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 44

die Körperschaftsteuerbescheide für 2007 und 2008 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 KStG zum 31.12.2007 und zum 31.12.2008, alle vom 17.8.2010 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.6.2014 dahingehend zu ändern, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen für 2007 i.H.v. 4.152 € und für 2008 i.H.v. 18.000 € nicht mehr angesetzt werden. 45

Das FA beantragt, 46

die Klage abzuweisen. 47

Das FA verweist auf die Einspruchsentscheidung. 48

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 49

Die Klage hat teilweise Erfolg. 50

I. Soweit die Klage sich gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 2 KStG zum 31.12.2007 und zum 31.12.2008 richtet, ist sie mangels Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO unzulässig. Die angefochtenen Änderungsbescheide sind inhaltsgleich mit den Vorbescheiden und stellen das steuerliche Einlagekonto weiterhin mit 0 € fest. Nach dem Klagebehren der Klägerin ergäbe sich diesbezüglich keine abweichende Feststellung. 51

II. Im Übrigen ist die Klage teilweise begründet. Von den übrigen angefochtenen Bescheiden ist der Körperschaftsteuerbescheid 2008 teilweise rechtwidrig und verletzt die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 52

I. Dass die Klägerin sich für den Ankauf des Einzelunternehmens zu Ratenzahlungen von 1.500 € monatlich für 14 Jahre bzw. insgesamt 168 Raten verpflichtet hat, ist insoweit als vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu beurteilen, als die Raten auf einem Kaufpreis beruhten, welcher über den Betrag von 96.728 € (13.500 € für die materiellen Wirtschaftsgüte zzgl. eines Firmenwerts von 83.228 €) hinausging. 53

1. Nach der Rechtsprechung des BFH ist bei einer Kapitalgesellschaft unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, beim Gesellschafter einen Bezug i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Der BFH nimmt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis im Grundsatz dann an, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (sog. materieller Fremdvergleich). Zuwendungen, die die Kapitalgesellschaft an ihren beherrschenden Gesellschafter sowie diesem nahe stehende Personen leistet, unterwirft der BFH in seiner Rechtsprechung allerdings darüber hinaus bestimmten Sonderanforderungen. Sie sind danach im Allgemeinen auch dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn die Leistung an den Gesellschafter oder an eine 54

diesem nahe stehende Person nicht auf einer klaren und eindeutigen, im Vorhinein abgeschlossenen und zivilrechtlich wirksamen sowie tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruht (sog. formeller Fremdvergleich; ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. zum Vorstehenden etwa BFH-Urteile vom 11.10.2012 I R 75/11, BStBl II 2013, 1046, unter II.1.; vom 9.7.2003 I R 100/02, BFH/NV 2003, 1666, unter II.1.; zur Erforderlichkeit der Eignung für einen Bezug i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vgl. etwa BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, BStBl II 2004, 131).

Im Streitfall schloss die Klägerin den in Rede stehenden Kaufvertrag am 1.1.2007 mit D A ab. Diese war eine der Klägerin im o.g. Sinne nahe stehende Person. Zum vorgenannten Zeitpunkt war B A der alleinige Gesellschafter der Klägerin. D A war dessen Mutter. 55

2. Erwirbt die Gesellschaft von ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Gegenstand, erfordert der materielle Fremdvergleich, dass ein angemessener Kaufpreis vereinbart wird. Es muss ein Kaufpreis vereinbart werden, welchen die Gesellschaft auch einem fremden Dritten gezahlt hätte. Soweit gemessen hieran ein überhöhter Kaufpreis vereinbart wird, führt dies zu einer vGA (vgl. etwa Rengers in Blümich, § 8 KStG Rz. 503, m.w.N.). Für die Frage, welcher Kaufpreis fremdüblich ist, ist allerdings die sog. Bandbreitenbetrachtung vorzunehmen. Der fremdübliche Kaufpreis kann nicht auf einen exakten und allein maßgeblichen Betrag beschränkt werden. Vielmehr ist regelmäßig eine Bandbreite von Preisen als fremdvergleichsgerecht anzusehen. Soweit der Kaufpreis sich innerhalb dieser Bandbreite hält, führt er nicht zu einer vGA. Die Gesellschaft kann hierbei einen Kaufpreis vereinbarten, welcher an der Obergrenze der Bandbreite liegt (vgl. etwa Gosch, 3. Aufl., § 8 KStG Rz. 312 f., m.w.N.). 56

Erwirbt die Gesellschaft von ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person ein Unternehmen, ist der fremdübliche Preis bzw. die entsprechende Bandbreite durch eine Unternehmensbewertung zu bestimmen. Fehlt es an einem Börsenkurs und an zeitnahen Vergleichsverkäufen ist hierbei regelmäßig auf die üblichen Unternehmensbewertungsverfahren zurückzugreifen (vgl. etwa Rengers in Blümich, § 8 KStG Rz. 513 f.). 57

3. Der Senat geht davon aus, dass im Streitfall ein Kaufpreis von 96.728 € (13.500 € für die materiellen Wirtschaftsgüte zzgl. eines Firmenwerts von 83.228 €) noch fremdvergleichsgerecht war. Soweit der Kaufpreis diesen Betrag überstieg, liegt eine vGA vor. 58

Für die Bewertung des Einzelunternehmens von D A hält der Senat es für zutreffend, ebenso wie die Beteiligten im bisherigen Verfahren auf das übliche sog. Ertragswertverfahren abzustellen, wie es insbesondere im IDW Standard S 1 (vgl. hierzu etwa Peemöller, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 4. Aufl. 2009, S. 266 ff.) beschrieben wird und in einer Variante auch im sog. vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 199 ff. BewG niedergelegt ist. Die vorgenannten §§ 199 ff. BewG sind unmittelbar nur für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsteuer ab dem 1.1.2009 (bei einem entsprechenden Antrag nach Art. 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes auch ab dem 1.1.2007) anwendbar. Der Senat wendet jedoch nicht die vorgenannten Vorschriften an, sondern zieht die dort enthaltenen Regelungen lediglich als Anhaltspunkte für ein übliches Ertragswertverfahren zur Unternehmensbewertung heran. Stets sind bei den vorgenannten Ertragswertverfahren die zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahreserträge mit einem Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren. 59

60

Zur Ermittlung der zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahreserträge hält der Senat es für zutreffend, die in den letzten drei Jahren vor dem Verkauf tatsächlich erzielten Jahresergebnisse zu betrachten und aus diesen den Durchschnittsertrag zu bilden (s. auch § 201 BewG).

Hierzu zieht der Senat zunächst die von der Klägerin zuletzt angeführten Beträge von 42.604 € (2004), 63.406 € (2005) und 70.064 € (2006) heran. Es handelt sich um die Jahresergebnisse des Einzelunternehmens für die vorgenannten Jahre 2004 bis 2006, welche die Klägerin nach ihrem Vorbringen um Zinsen und Aufwendungen für die insolvente E GmbH bereinigt hat, die nach dem Erwerb bei ihr nicht anfallen werden. Die Bp ist abgesehen von einem für 2006 geringfügig niedrigeren Betrag – ebenfalls von diesen Beträgen ausgegangen. 61

Der Senat hält es jedoch für zutreffend, die vorgenannten Beträge in einem zweiten Schritt noch weitergehend in der Weise zu korrigieren, wie es die Klägerin mit der Klage geltend macht. Hinzurechnen ist der von der Klägerin angeführte Gewerbesteueraufwand, da dieser erst über den nachträglichen Abzug eines Ertragsteueraufwands berücksichtigt wird (s. auch § 202 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e BewG). Des Weiteren erscheint es zutreffend, die von der Klägerin angeführten Beträge für Beratungskosten, Fibu-Kosten und Abschlusskosten hinzuzurechnen. Diese werden durch den Erwerb bei der Klägerin nicht mehr gesondert anfallen. Allenfalls ist zu erwarten, dass die entsprechenden Kosten bei der Klägerin sich geringfügig erhöhen, wobei es aber um hier zu vernachlässigende Beträge gehen dürfte. Nicht plausibel ist demgegenüber die von der Klägerin geltend gemachte Hinzurechnung der Mietzahlungen für die Jahre 2005 und 2006. Laut den Erläuterungen der Klägerin in der mündlichen Verhandlungen handelte es sich hierbei um die Mitzahlungen an die Klägerin, welche Räumlichkeiten an das Einzelunternehmen vermietet hatte. Zwar entfielen die entsprechenden Mietzahlungen beim Einzelunternehmen mit dem Erwerb durch die Klägerin. Gleichzeitig entfielen aber auch die entsprechenden Mieteinnahmen bei der Klägerin. Die eigenen Aufwendungen für die Räumlichkeiten blieben ihr jedoch. Demgegenüber erscheint dem Senat die Korrektur um die Mietzahlungen für das Jahr 2004 nach den Erläuterungen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung zutreffend. Hinzu kommt hierbei eine Korrektur um einen Teilbetrag aus der Position „Mehrergebnis Bp“. Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung erläutert, dass die Mietzahlungen des Einzelunternehmens für 2004 i.H.v. 12.840 € darauf beruhten, dass das Einzelunternehmen in diesem Jahr noch Räumlichkeiten von fremden Dritten bzw. von der E GmbH angemietet hatte. Zu dem vorgenannten Betrag komme ein Teilbetrag aus der Position „Mehrergebnis Bp“ i.H.v. 5.150 € hinzu, welcher ebenfalls auf die vorgenannte Anmietung entfallen und – was aus den von ihr eingereichten Unterlagen ersichtlich sei – von der Bp als außerbilanzielle Korrektur angesetzt worden sei. Der Senat hält eine Hinzurechnung um die Summe der beiden Beträge i.H.v. 17.990 € für zutreffend, weil Mietzahlungen an fremde Vermieter nach dem Erwerb durch die Klägerin bzw. ohnehin bereits ab dem Jahr 2005 tatsächlich nicht mehr zu leisten waren. Darüber hinaus erscheint es dem Senat zutreffend, für das Jahr 2004 einen weiteren Teilbetrag aus der Position „Mehrergebnis Bp“ hinzuzurechnen. Laut den Erläuterungen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung bzw. den von ihr hierzu eingereichten Unterlagen hatte die Bp Kassenmehreinnahmen von 5.000 € berücksichtigt. Zugleich hatte sie gewinnmindernd eine Änderung der Vorsteuer bezüglich der Mietzahlungen mit ./. 1.420 € angenommen. Diese beiden Korrekturen sind zusammen mit einer Hinzurechnung von 3.580 € einzubeziehen. Demgegenüber bezieht der Senat die weiteren Teilbeträge aus der Position „Mehrergebnis Bp“ nicht ein. Diese bestanden laut den Erläuterungen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung bzw. den von ihr hierzu eingereichten Unterlagen aus der Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung, einer Rückstellung für Zinsen nach § 233a AO und einer 62

Korrektur nach § 4 Abs. 4a EStG. Diese Korrekturen hält der Senat nicht für aussagekräftig für die Frage des zukünftig erzielbaren Jahresergebnisses. Ebenfalls nicht erkennbar ist, aus welchem Grund der für 2004 von der Klägerin angeführte Betrag für Grundsteuer hinzuzurechnen sein soll.

Von den so ermittelten bereinigten Betriebsergebnissen der letzten drei Jahre ist nach Auffassung des Senats der einfache Durchschnitt zu bilden (s. auch § 202 Abs. 2 BewG). Für die von der Klägerin geltend gemachte Vorgehensweise, einen gewichteten Durchschnitt mit dreifacher Gewichtung des Jahres 2006 und doppelter Gewichtung des Jahres 2005 zu bilden, ist kein hinreichender Grund erkennbar. Zwar kann eine solche Gewichtung sachgerecht erscheinen, wenn den jüngeren Jahre vor dem Verkauf eine größere Aussagekraft für die zukünftig nachhaltig erzielbaren Erträge zukommt. Jedoch ist das hier weder erkennbar noch hat die Klägerin das nachvollziehbar dargelegt. 63

Hiervon ausgehend ergibt sich die folgende Berechnung der zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahreserträge: 64

	2004	2005	2006	
				65
Jahresüberschüsse	42.604 €	63.406 €	70.064 €	66
(zT bereinigt)				67
Gewerbesteuer	+ 714 €	+ 2.938 €	+ 3.027 €	68
Beratungskosten	+ 1.612 €	+ 1.956 €	+ 236 €	69
Fibu-Kosten	+ 1.733 €	+ 1.729 €	+ 2.018 €	70
Abschlusskosten	+ 1.500 €	+ 938 €	+ 2.062 €	71
Mietzahlungen 2004	+ 17.990 €			72
Teilbetrag Mehrergebnis Bp	+ 3.580 €			73
	69.733 €	70.967 €	77.407 €	74
Durchschnitt:	72.702 €			75

Von diesem Betrag ist ein angemessener Unternehmerlohn abzuziehen, weil ein solcher im Einzelunternehmen – naturgemäß – bislang nicht berücksichtigt wurde (s. auch § 202 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d BewG). Hierbei hält der Senat es für zutreffend, den von der Bp aus der BBE-Studie entnommenen Betrag von 62.000 € anzusetzen. Die entsprechenden Auszüge aus der BBE-Studie sind in den Bp-Handakten enthalten. Dort ist – wie von der Bp angeführt – als durchschnittliches Jahresgehalt für den Bereich Einzelhandel und dort die Sparte … ein Betrag von 80.232 € aufgeführt. Für Betriebe mit einem Umsatz bis 1 Mio. € ist ein durchschnittliches Gehalt von 62.067 € und für Betriebe mit bis zu 10 Mitarbeitern ist ein durchschnittliches Gehalt von 69.892 € angegeben. Angesichts dieser Angaben hält der Senat den von der Bp angesetzten Betrag von 62.000 € nicht für zu hoch. Die Klägerin macht zwar geltend, der Betrag sei für die Region nicht realitätsgerecht. Sie hat dies jedoch nicht in substantiierter und nachvollziehbarer Weise ausgeführt, sondern vielmehr lediglich ohne weitere Ausführungen nur behauptet. Des Weiteren hat sie in der mündlichen Verhandlung das Geschäftsführergehalt von B A bei der Klägerin angeführt, welches 36.000 € betrage. 76

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann dieses Gehalt jedoch kein Anhaltspunkt dafür sein, welches Gehalt als angemessener Unternehmerlohn für das Einzelunternehmen anzusetzen ist. B A war zunächst alleiniger Gesellschafter der Klägerin. Inzwischen sind er und sein Vater zu je 50 % Gesellschafter der Klägerin. In einer solchen Position lässt ein vereinbartes Geschäftsführergehalt nicht unbedingt auf einen fremdüblichen angemessenen Unternehmerlohn schließen. Ein Gesellschafter hat nämlich zugleich die Möglichkeit, über seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung bzw. entsprechende Gewinnausschüttungen von den Gewinnen der Gesellschaft zu profitieren. Mangels anderer Anhaltspunkte hält der Senat es daher für sachgerecht, die Angaben aus der in den Bp-Handakten enthaltenen BBE-Studie heranzuziehen.

Des Weiteren hält der Senat es für sachgerecht, zur Abgeltung der Ertragsteuern einen Abzug von 30 % vorzunehmen, den die Beteiligten im Rahmen der Bp ebenfalls zugrunde gelegt haben (s. auch § 202 Abs. 3 BewG). 77

Es ergibt sich so der folgende zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag: 78

72.702 € 79

./. 62.000 € 80

10.702 € 81

./. 3.210 € (30 %) 82

7.492 € 83

Der Senat hält es für zutreffend, auf den so ermittelten zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Kapitalisierungsfaktor anzuwenden, welcher nach § 203 BewG (in der bis zum Jahr 2015 geltenden Fassung) für das Jahr 2007 anzuwenden war (im Falle eines entsprechenden Antrags nach Art. 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes, s.o.). Ausgehend von einem Kapitalisierungszinssatz von 8,52 % (Basiszins von 4,02 % zzgl. des Zuschlags nach § 203 Abs. 1 BewG a.F. von 4,5 %) beträgt der vorgenannte für das Jahr 2007 anzuwendende Kapitalisierungsfaktor 11,737 (s. zum vorgenannten Basiszinsatz für 2007 BMF-Schreiben vom 17.3.2009, BStBl I 2009, 473; s. zu dem sich hieraus ergebenden Kapitalisierungsfaktor etwa die Vfg. des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 8.6.2017 S 3102.1.1-7/13 St 34, juris). Diesen Kapitalisierungsfaktor hält der Senat auch für die vorliegend vorzunehmende Unternehmensbewertung, welche sich nicht unmittelbar nach den §§ 199 ff. BewG richtet, für realitätsgerecht. 84

7.492 € x 11,737 = 87.934 € 85

Nach den o.g. Grundsätzen ist jedoch davon auszugehen, dass bei einer Konstellation der vorliegenden Art nicht nur ein Wert den fremdüblichen Preis bildet, sondern eine Bandbreitenbetrachtung vorzunehmen ist. Auch ein Preis an der Obergrenze der zu bildenden Bandbreite ist daher noch fremdüblich. Der Senat hält es für zutreffend, ausgehend von dem vorstehend ermittelten Wert eine Bandbreite von +/- 10 % zu bilden. Die innerhalb dieser Bandbreite liegenden Preise sind nach der Beurteilung des Senats sämtlich als fremdüblich anzusehen. 86

87.934 € x 110 % = 96.728 € 87

87.934 € x 90 % = 79.140 € 88

Der vorgenannte Betrag bzw. die Obergrenze der Bandbreite stellt den gesamten Wert des Einzelunternehmens dar. Hierbei sind auch die materiellen Wirtschaftsgüter eingeschlossen, welche die Beteiligten übereinstimmend mit 13.500 € bewerten. Für die Frage, welche Betrag des im vorliegenden Klageverfahrens streitigen Kaufpreisanteils für den Firmenwert von 162.000 € fremdvergleichsgerecht ist, ist der vorgenannte Betrag von 13.500 € daher von dem Gesamtbetrag abzuziehen: 89

96.728 € ./. 13.500 € = 83.228 € 90

Es sind keine anderweitigen üblichen Bewertungsverfahren ersichtlich, welche zu einem höheren als dem vorgenannten Unternehmenswert führen würden. Insbesondere würde das sog. Substanzwertverfahren angesichts der nur geringfügigen vorhandenen materiellen Wirtschaftsgüter nicht zu einem solchen führen. 91

Die Klägerin hat auf Bitte des Berichterstatters eine Aufstellung über diejenigen Umsätze der Klägerin eingereicht, welche ihrer Art nach zuvor vom Einzelunternehmen erzielt wurden. Darüber hinaus hat sie in die Aufstellung auch entsprechende Umsätze aufgenommen, welche vor der Insolvenz der E GmbH von dieser erzielt wurden. Auch diese Aufstellung führt nicht dazu, einen höheren Unternehmenswert anzunehmen. Aus den von der Klägerin insoweit ermittelten Umsätzen der Klägerin in den Jahren 2007 bis 2016 wären zunächst diejenigen Umsätze auszuscheiden, welche ihrer Art nach zuvor von der E GmbH erzielt wurden. Etwaige Geschäftsbeziehungen der E GmbH konnte das Einzelunternehmen nicht auf die Klägerin überleiten bzw. an diese verkaufen. Aber selbst wenn man die von der Klägerin – daher zu hoch angesetzten – Umsätze heranzieht, ergäbe sich aus ihnen kein solches auf die Klägerin übergeleitetes Ertragspotenzial, das einen höheren Unternehmenswert als den o.g. Betrag rechtfertigen könnte. Von den Umsatzzahlen wären nämlich noch der entsprechende Aufwand sowie der o.g. Unternehmerlohn abzuziehen (des Weiteren Umsatzsteuer, da es sich um Bruttobeträge handelt). Für die hier in Rede stehende Branche (Raumausstatter) ist auch nicht etwa ein vereinfachtes Bewertungsverfahren anhand der Umsätze ersichtlich, welches etwa beim Verkauf von bestimmten Freiberuflerbetrieben üblich ist (Steuerberater, Rechtsanwälte, vgl. hierzu etwa Peemöller, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 4. Aufl. 2009, S. 720 ff.). 92

Aus den von der Klägerin ermittelten Umsatzzahlen ergibt sich jedoch, dass tatsächlich ein Ertragspotenzial vom Einzelunternehmen auf die Klägerin übergeleitet wurde. Aufgrund dieses Umstands wird der o.g. Unternehmenswert bestätigt, für welchen der o.g. Kaufpreis fremdvergleichsgerecht war. 93

Ein höheres Entgelt war – anders als von der Klägerin geltend gemacht – auch nicht etwa wegen des mit D A vereinbarten Wettbewerbsverbots gerechtfertigt. Ein Entgelt für diese Vereinbarung kann aufgrund des vorliegend anwendbaren formellen Fremdvergleichs (s.o.) nicht in die Vergleichsbetrachtung einbezogen werden. Die Klägerin und D A haben nämlich lediglich einen Kaufpreis für das Einzelunternehmen vereinbart. Für das Wettbewerbsverbot wurde demgegenüber kein gesondertes Entgelt ausgewiesen. Es fehlt daher eine klare und eindeutige Abrede darüber, dass für dieses ein gesondertes Entgelt bezahlt werden sollte. Es kann daher dahinstehen, ob für das Wettbewerbsverbot in der hier gegebenen Situation tatsächlich ein gesondertes Entgelt fremdvergleichsgerecht gewesen wäre. 94

II. Die o.g. vGA i.H.d. anteiligen Kaufpreises von 175.500 €, welcher den o.g. Unternehmenswert von 96.728 € überstieg, führte jedoch zu anderen Rechtsfolgen, als die Bp bzw. das FA sie angenommen haben. 95

96

Für den vorliegenden Fall, dass die Gesellschaft von ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person ein Wirtschaftsgut bzw. hier ein Unternehmen zu einem überhöhten Preis erwirbt, hat der BFH für die in dem überhöhten Kaufpreis liegende vGA auf der Ebene der Gesellschaft die folgenden Auswirkungen angenommen: Es bleibt bei der bilanziellen Behandlung der Kaufpreisverbindlichkeit bzw. des bezahlten Kaufpreises. Das Wirtschaftsgut wird jedoch nur mit dem noch fremdüblichen Kaufpreis bzw. den entsprechenden Anschaffungskosten aktiviert. In Höhe des Differenzbetrags kommt es zunächst bilanziell zu einem Aufwand. Dieser Differenzbetrag ist als vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen, wodurch der Anschaffungsvorgang weiterhin erfolgsneutral bleibt. Aufgrund der geringeren Aktivierung werden dann in der Folge nur entsprechend geringere AfA-Beträge erfolgswirksam (vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1985 I R 9/81, BFH/NV 1986, 116, unter III.1.; vgl. hierzu auch etwa Gosch, 3. Aufl., § 8 KStG Rz. 485; Rengers in Blümich, § 8 KStG Rz. 422, dort auch zu anderen diskutierten Lösungen, welche jedoch im Ergebnis zu den gleichen Gewinnauswirkungen führen).

Hiervon ausgehend blieb – entgegen der Vorgehensweise der Bp – die Kaufpreisverbindlichkeit bei der Klägerin bilanziell bestehen. Die materiellen Wirtschaftsgüter waren weiterhin mit 13.500 € zu aktivieren und abzuschreiben. Der Firmenwert konnte jedoch nach der o.g. Lösung des BFH lediglich mit 83.228 € aktiviert werden. Die Differenz zur aufwandswirksam passivierten Kaufpreisverbindlichkeit war danach als vGA außerbilanziell hinzuzurechnen. Der vorgenannte Vorgang blieb erfolgsneutral. Es ergaben sich jedoch lediglich noch AfA-Beträge von 5.549 € pro Jahr (statt bisher 10.805 €). Die Differenz von 5.256 € war dem Gewinn der Klägerin hinzuzurechnen. 97

Die jährlichen Ratenzahlungen von 18.000 € waren nach den o.g. Grundsätzen demgegenüber weiterhin als erfolgsneutraler Vorgang zu berücksichtigen, soweit in ihnen der Tilgungsanteil auf die Kaufpreisverbindlichkeit enthalten war (lt. der Aufstellung in den Bp-Handakten in 2007 i.H.v. 8.589,37 €, in 2008 i.H.v. 9.045,68 €). 98

Soweit in ihnen – aufgrund der Ratenzahlung – jeweils ein Zinsanteil enthalten war (in 2007 i.H.v. 9.410,63 €, in 2008 i.H.v. 8.954,32 €), waren diese jedoch zum Teil als vGA anzusehen. Der Senat geht davon aus, dass die Zinsanteile insoweit als vGA anzusehen sind, als sie nicht angefallen wären, wenn die Klägerin und D A den Kaufpreis von vornherein in der o.g. fremdüblichen Höhe von 96.728 € vereinbart hätten. Auf die Erbringung dieser Zinsanteile hätte sich ein fremder Dritter an der Stelle der Klägerin nicht eingelassen, weil er sich bereits auf die (in Form der Ratenzahlung gestundete) Zahlung des entsprechenden Kaufpreisanteils nicht eingelassen hätte. Die entsprechenden Zinsanteile sind nach der Auffassung des Senats so zu ermitteln, dass auf der Grundlage der vereinbarten Ratenzahlung von monatlich 1.500 € zu betrachten ist, zu welchen Tilgungs- und Zinsanteilen diese bei einem vereinbarten Kaufpreis von 96.728 € geführt hätten. Die Differenz zu den o.g. Zinsanteilen bildet die anzusetzende vGA. 99

Dafür, den als vGA anzusetzenden Zinsanteil auf die vorgenannte Weise zu ermitteln, stützt sich der Senat auf die Rechtsprechung des BFH dazu, wann bei dem Erwerb eines Wirtschaftsguts durch eine Kapitalgesellschaft zu einem überhöhten Kaufpreis und einer hierbei vereinbarten Ratenzahlung für Zwecke des § 27 KStG a.F. (Herstellung der Ausschüttungsbelastung im alten Anrechnungsverfahren) eine vGA abfließt. Der BFH ist hierzu davon ausgegangen, dass die vereinbarten Raten zunächst den noch fremdüblichen Kaufpreisanteil ausgleichen und eine vGA erst abfließt, sobald die gezahlten Raten diesen überschreiten. Demgegenüber hat der BFH es abgelehnt, die Ratenzahlungen von vornherein bzw. ab der ersten Rate in einen fremdüblichen und einen überhöhten Teil 100

aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 10.1.1999 I R 32/98, BStBl II 1999, 369). Hiervon ausgehend hält der Senat es für konsequent, für die Ermittlung der o.g. als vGA anzusetzenden Zinsanteile ebenfalls von dieser „Tilgungsreihenfolge“ auszugehen.

Auf diese Weise ergeben sich die folgenden Zinsanteile, welche – auf der Basis eines Zinssatzes von 5,5 % (s. R 16 Abs. 11 Satz 10 EStR) – bei Vereinbarung des o.g. fremdüblichen Kaufpreises von 96.728 € angefallen wären. In dieser Höhe ist jeweils keine vGA anzusetzen: 101

2007	**Raten**	**Zinsanteile**	**Tilgungsanteile**	**Restschuld**
				96.728,00 €
Januar	1500	443,34 €	1.056,66 €	95.671,34 €
Februar	1500	438,49 €	1.061,51 €	94.609,83 €
März	1500	433,63 €	1.066,37 €	93.543,46 €
April	1500	428,74 €	1.071,26 €	92.472,20 €
Mai	1500	423,83 €	1.076,17 €	91.396,03 €
Juni	1500	418,90 €	1.081,10 €	90.314,93 €
Juli	1500	413,94 €	1.086,06 €	89.228,87 €
August	1500	408,97 €	1.091,03 €	88.137,84 €
September	1500	403,97 €	1.096,03 €	87.041,80 €
Oktober	1500	398,94 €	1.101,06 €	85.940,74 €
November	1500	393,90 €	1.106,10 €	84.834,64 €
Dezember	1500	388,83 €	1.111,17 €	83.723,47 €
	18000	**4.995,47 €**	**13.004,53 €**	

102

2008	**Raten**	**Zinsanteile**	**Tilgungsanteile**	**Restschuld**
Januar	1500	383,73 €	1.116,27 €	82.607,20 €
Februar	1500	378,62 €	1.121,38 €	81.485,81 €

103

März	1500	373,48 €	1.126,52 €	80.359,29 €
April	1500	368,31 €	1.131,69 €	79.227,60 €
Mai	1500	363,13 €	1.136,87 €	78.090,73 €
Juni	1500	357,92 €	1.142,08 €	76.948,65 €
Juli	1500	352,68 €	1.147,32 €	75.801,33 €
August	1500	347,42 €	1.152,58 €	74.648,75 €
September	1500	342,14 €	1.157,86 €	73.490,89 €
Oktober	1500	336,83 €	1.163,17 €	72.327,72 €
November	1500	331,50 €	1.168,50 €	71.159,23 €
Dezember	1500	326,15 €	1.173,85 €	69.985,37 €
	18000	**4.261,91 €**	**13.738,09 €**	

Als vGA sind danach jeweils die Differenzbeträge zu den o.g. Zinsanteilen anzusetzen: 104

	Zinsanteil bisher	Zinsanteil bei Kaufpreis von 96.728 €	**Differenz (vGA)**	
				105
				106
2007:	9.410,63 €	4.995,47 €	**4.415,16 €**	107
2008:	8.954,32 €	4.261,91 €	**4.692,41 €**	108

Die Bp hat demgegenüber die Ratenzahlungen von 18.000 € als solche als vGA angesehen, sobald sie im Jahr 2007 den nach ihrer Auffassung fremdvergleichsgerechten Betrag von 13.500 € bzw. unter Einbeziehung eines Zinsanteils 13.848 € überschritten (also i.H.v. 4.152 € in 2007 und i.H.v. 18.000 € in 2008). Das ist entsprechend der o.g. Rechtsfolgen zu korrigieren. Insgesamt ergeben sich die folgenden Beträge: 109

	2007	2008	
			110
Korrektur AfA	5.256,00 €	5.256,00 €	111
vGA Zinsanteil	4.415,16 €	4.692,41 €	112
zusammen	**9.671,16 €**	**9.948,41 €**	113

Aufgrund des im finanzgerichtlichen Klageverfahrens geltenden Verböserungsverbots bleibt es für das Jahr 2007 jedoch bei der von der Bp bzw. dem FA angesetzten Gewinn- bzw. Einkommenserhöhung von 4.152 € (statt des nach der vorgenannten Berechnung an sich anzusetzenden Betrags von 9.671,16 €). 114

Die vorgenannte Beurteilung betrifft allein die Ebene der Klägerin als Gesellschaft, welche im vorliegenden Klageverfahren ausschließlich zu beurteilen ist. Wie die Folgen bei D A und beim Gesellschafter B A im Einzelnen zu beurteilen sind, kann für das vorliegende Klageverfahren dahinstehen. 115

III. Die Änderung der geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung wird nach § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO dem FA übertragen. 116

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 117

V. Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder eine Sicherung der einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 118

… … … 119

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE