

# Urteil vom 22. Dezember 2010, I R 47/10

## Bewertung einer vGA

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 4 Abs 4

vorgehend FG München, 10. Mai 2010, Az: 6 K 249/07

## Leitsätze

NV: Die Bewertung einer vGA (hier: private Nutzung eines betrieblichen Flugzeugs durch den Gesellschafter-Geschäftsführer) erfolgt auf der Grundlage eines Fremdvergleichs, was in der Regel zum Ansatz des gemeinen Werts führt und einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht. Die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich maßgebenden Anhaltspunkte obliegt in erster Linie dem FG .

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Bewertung einer einkommenserhöhenden verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) infolge unentgeltlicher privater Nutzung eines betrieblichen Flugzeugs.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, erwirtschaftete in ihrem Unternehmensbereich in den Streitjahren (1999 und 2001) Umsatzerlöse jeweils über 30 Mio. DM. Zum Betriebsvermögen gehörte ein 1998 neu angeschafftes (in 2007 verkauftes) einmotoriges Flugzeug; der Gesellschafter-Geschäftsführer --der eine entsprechende Fluglizenz hat-- nutzte das Flugzeug in den Streitjahren ohne Berechnung eines besonderen Entgelts auch privat (in 1999: 310 Minuten bei 4 617 Gesamtflugminuten; in 2001: 2 102 Minuten bei 5 876 Gesamtflugminuten). Das Flugzeug vom Typ X ist vom Hersteller als Geschäftsreiseflugzeug konzipiert und kann bis zu fünf Passagiere transportieren; eine gewerbliche Vercharterung mit Flugpersonal ist in Deutschland nicht zulässig.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer einkommenserhöhend eine vGA (Privatnutzung des Flugzeugs), die er mit den anteiligen Kosten bewertete. Dabei ging er von einer Absetzung für Abnutzung (AfA) über einen Zeitraum von 14 Jahren aus (261.761 DM p.a.). Erhöhte Abschreibungen oder eine Sonderabschreibung wurden nicht berücksichtigt. Der vGA-Ansatz erfolgte nach der Berechnung "Flugzeugkosten" (1999: 491.202 DM; 2001: 541.180 DM) " ... x Quotient Minuten Privatnutzung/Gesamtflugminuten" mit 32.980 DM (1999) bzw. mit 193.594 DM (2001). Die Klage, die auch andere Streitpunkte betraf, war insoweit (abgesehen von einer geringfügigen Korrektur nach einer Neuberechnung durch das FA) erfolglos (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 11. Mai 2010 6 K 249/07, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1403).
- 4 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil teilweise aufzuheben und die Körperschaftsteuer der Streitjahre mit der Maßgabe festzusetzen, dass die vGA für 1999 um 23.980 DM und für 2001 um 132.565 DM gemindert wird.
- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen, hilfsweise, die Streitsache an das FG zurückzuverweisen.

## Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Bewertung der vGA durch das FG ist rechtsfehlerfrei erfolgt.
- 7 1. 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 Unterschiedsbetrags 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 Senat 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 des Senats, 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; vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62).

- 8** 2. Bei der Bewertung der vGA geht es darum, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung auszugleichen (Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 380; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 242; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG Rz 268). Da die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung (als vGA "dem Grunde nach") regelmäßig durch einen Fremdvergleich ermittelt wird, kommt dem Fremdvergleich auch eine Bedeutung für die Höhe der Korrektur zu (Senatsurteile vom 19. März 1975 I R 137/73, BFHE 116, 12, BStBl II 1975, 722; vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 381; Schulte in Erle/Sauter, a.a.O., § 8 Rz 242). Wird ein betriebliches Wirtschaftsgut durch einen Gesellschafter ohne angemessene Gegenleistung (privat) genutzt, ist die vGA in Höhe der objektiv angemessenen Gegenleistung zu bewerten. Das führt in der Regel zum Ansatz des gemeinen Werts der Nutzung, und, sollte dieser nicht zu ermitteln sein, zu einer Wertbestimmung nach den (Voll-)Kosten der Kapitalgesellschaft zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags (Senatsurteil vom 6. April 1977 I R 86/75, BFHE 122, 98, BStBl II 1977, 569; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 383; Schulte in Erle/Sauter, a.a.O., § 8 Rz 244; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., Anhang zu § 8 Rz 271; Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 683).
- 9** Allerdings hat der Senat im Urteil vom 28. Januar 2004 I R 87/02 (BFHE 205, 181) zum Fremdvergleich ausgeführt, dass es aus betriebswirtschaftlicher Sicht bei Vorliegen "guter wirtschaftlicher Gründe" durchaus sinnvoll sein kann, auf die --ansonsten übliche-- Deckung der vollen Selbstkosten einer Leistung (im Urteilsfall waren Ablesedaten zur Verfügung gestellt worden) zu verzichten. Es ist in diesem Zusammenhang geboten, in den anzustellenden Fremdvergleich auch die Position des --gedachten-- Vertragspartners einzubeziehen und darin ein Indiz für die angemessene Preisgestaltung zu erkennen (sog. verdoppelter Fremdvergleich; siehe auch Senatsurteil vom 6. April 2005 I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196, und im Grundsatz bereits Senatsurteil in BFHE 122, 98, BStBl II 1977, 569; aus der Literatur: Gosch, a.a.O., § 8 Rz 363; Kuhfus, EFG 2010, 1406, 1407). Stehen diesem Vertragspartner sonstige Möglichkeiten offen, die ihm angebotene Leistung auf preislich günstigere Weise zu erlangen, wird er regelmäßig nicht bereit sein, dem Anbieter einen vollen Kostenausgleich zu gewähren. Er wird vielmehr versuchen, seinen infolge der Handlungsalternativen bestehenden Verhandlungsvorteil auszuspielen. Andererseits wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter des leistenden Unternehmens seinerseits nicht ohne weiteres bereit sein, einen wirtschaftlichen Vorteil ganz oder teilweise unentgeltlich abzugeben. Der Senat hat diese Maßgaben aber auf Sachverhalte bezogen, in denen Kosten für die Erfüllung der eigentlichen unternehmerischen Zwecke ohnehin aufzuwenden sind und in denen diese Kosten für eine weitere Leistungserbringung nicht besonders ins Gewicht fallen.
- 10** 3. Auf dieser Grundlage hat der erkennende Senat im Urteil vom 23. Februar 2005 I R 70/04 (BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882) zur Privatnutzung eines PKW entschieden, dass für die Bewertung der vGA im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Ebene der Kapitalgesellschaft die für Privatentnahmen geltende Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht einschlägig ist. Es kommt daher nicht in Betracht, zur Bewertung der vGA auf den Grundsatz zurückzugreifen, dass die Nutzungsentnahme durch die Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftfahrzeugs auf einer Privatfahrt mit dem durch sie verursachten Aufwand (Gesamtkosten/-aufwendungen einschließlich insbesondere der Finanzierungskosten) bewertet wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 2007 XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838; siehe auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b bb der Gründe, m.w.N.; BFH-Urteil vom 18. Februar 1992 VIII R 9/87, BFH/NV 1992, 590; BFH-Beschluss vom 8. Dezember 2003 X B 43/03, juris; siehe dazu aus der Literatur z.B. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz 185 "Aufteilungsmaßstab bei Nutzungsentnahme").
- 11** Der Vorteil ist vielmehr (so der Senat in BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882) ausschließlich nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten, was in der Regel zum Ansatz des gemeinen Werts führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht. Bei der erforderlich werdenden Schätzung können --unter Beachtung einer Bandbreite-- die marktmäßigen Mietraten eines professionellen Fahrzeugvermieters nur grobe Orientierungspunkte liefern, weil Kapitalgesellschaften im Allgemeinen keine solchen Vermieter sind. Der

Nutzungsüberlassende und der Nutzungsempfänger werden deswegen gemeinhin auf Kostenbasis abrechnen und sich etwaige Gewinnaufschläge teilen (Hinweis auf das Senatsurteil vom 22. Oktober 2003 I R 36/03, BFHE 204, 106, BStBl II 2004, 307, m.w.N. zu Darlehensausleihungen). An diesem Grundsatz hat der erkennende Senat im Urteil vom 23. Januar 2008 I R 8/06 (BFHE 220, 276) festgehalten (siehe auch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 715; ders., BFH/PR 2008, 307; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., Anhang zu § 8 KStG Rz 302 "Dienstwagen" i.V.m. "Kraftfahrzeugkosten"; Blümich/Rengers, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz 409 und 900 "Kraftfahrzeugkosten"; Lang in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Rz 796, und Klingebiel, ebenda, Anh. zu § 8 Abs. 3 KStG "Kraftfahrzeugkosten" Rz 5).

- 12** Darüber hinaus hat er --im zweiten Rechtsgang zum Verfahren I R 83/07-- durch Beschluss vom 16. September 2009 I B 70/09 (BFH/NV 2010, 247) festgestellt, dass mit der Bezugnahme im Senatsurteil in BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882 auf eine Abrechnung "auf Kostenbasis" die Fixkosten des Firmen-PKW (z.B. Aufwendungen für Kraftfahrzeugsteuer und Kraftfahrzeugversicherung) ohne weiteres miterfasst sind. Dass sich im Zuge der konkreten Privatfahrt, die als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung zu qualifizieren ist, durch die Fixkosten keine (weitere) Minderung des Unterschiedsbetrags des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) ergibt, berührt die Bewertung nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht (so im Ergebnis auch FG München, Urteil vom 4. August 2008 7 K 3056/06, juris). Damit ist auch die einkommenswirksam berücksichtigte AfA auf die Anschaffungskosten des PKW der Höhe nach nicht in einen betrieblich veranlassten und einen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Teil aufzuteilen. Die Anschaffung des PKW vollzieht sich --unabhängig von der Frage der späteren Nutzung-- ausschließlich im betrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft, so dass die einkommenswirksame AfA --unabhängig davon, ob sie als solche zutreffend berechnet worden ist-- ebenfalls ausschließlich betrieblich veranlasst ist und als PKW-Kosten in die Bewertung des Vorteils aus einer privaten PKW-Nutzung einbezogen wird (Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 247).
- 13** 4. Es ist Aufgabe des Fremdvergleichs, dem Interessengegensatz zwischen der die Aufwendungen des Wirtschaftsguts tragenden Kapitalgesellschaft und dem ohne (angemessenes) Entgelt nutzenden Gesellschafter unter den konkreten Gegebenheiten des zu beurteilenden Sachverhaltes nachzugehen. Dabei obliegt die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG (Senatsurteile vom 4. September 2002 I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 14. Juli 2004 I R 111/03, BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307; in BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196). Dessen Wertung kann im Revisionsverfahren daher nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (Senatsurteile vom 27. Februar 2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132; vom 4. Juni 2003 I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBl II 2004, 136; in BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196). Ist beides nicht der Fall, ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung gleichermaßen möglich oder nahe liegend ist.
- 14** 5. Das FG hat bei seiner Würdigung der im Streitfall erheblichen Umstände zunächst zugrunde gelegt, dass "marktmäßige Mietraten" --als grobe Orientierungspunkte für einen Fremdvergleich-- nicht festgestellt werden konnten. Dies habe sowohl für den konkreten Flugzeugtyp als auch für vergleichbare, aber nicht am Ort anmietbare Flugzeugtypen gegolten. Alsdann hat das FG einen Nachweis von Marktmieten auch nicht in Mietangeboten gesehen, die von privaten Gelegenheitsvermietern oder nicht erkennbar gewinnorientierten Vermietern zu erhalten waren.
- 15** Das FG hat auf diese Weise festgestellt, dass ein konkreter Fremdvergleich für eine von der Klägerin durch die Überlassung des Flugzeugs zu erzielende Miete entweder mit Blick auf das Vermietungsobjekt oder die Vertragspartei (keine --wie die Klägerin-- mit eigenständigem Gewinnstreben ausgestattete Partei) nicht möglich war. Auf dieser Grundlage konnte das FG zu der Annahme gelangen, dass die Regelbewertung auf der Grundlage der nutzungsanteiligen Aufwendungen (unter Aufteilung eines etwaigen Gewinnaufschlags, der im Streitfall nicht praktisch wurde) eingreifen muss.
- 16** 6. Das FG hat insoweit ohne Rechtsfehler auf die im jeweiligen Streitjahr tatsächlich angefallenen Einkommensminderungen durch den Betrieb des Flugzeugs (einschließlich Darlehenszinsen und AfA) abgestellt und eine nutzungsanteilige Aufteilung vorgenommen.
- 17** a) Dagegen lässt sich von der Revision nicht mit Erfolg einwenden, dass die Darlehenszinsen (Anschaffungsdarlehen) nicht mit einzubeziehen wären. Die Zinsen sind durch den Erwerb des Betriebsvermögens veranlasst, sie dienen nicht der Finanzierung der vGA. Auch ist die im jeweiligen Streitjahr einkommensmindernd

berücksichtigte AfA anzusetzen, nicht ein zu schätzender um etwaige stille Reserven geminderter AfA-Ansatz als "tatsächlicher Wertverzehr". Denn die vGA bezieht sich --streitjahrbezogen-- auf die tatsächlich eingetretenen Einkommensminderungen, um sie mit Blick auf die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis von einem Einfluss auf die Bemessungsgrundlage auszuschließen. Schließlich geht die Rüge einer im Vergleich zur Bewertung einer Nutzungsentnahme gleichheitssatzwidrigen Bemessung mit Blick auf den Gewinnaufschlag --die die eigenständige Rechtssubjektivität der Kapitalgesellschaft nicht ausreichend berücksichtigen könnte-- im Streitfall jedenfalls schon aus dem Grunde fehl, weil bei der Schätzung der erzielbaren Vergütung ein Gewinnzuschlag nicht berücksichtigt worden ist.

- 18** b) Dem Ansatz der Zinsen (Fremdfinanzierung der Anschaffung des Flugzeugs) oder der AfA (soweit sie den tatsächlichen Wertverzehr übersteigt) als Komponenten der Bewertung der vGA kann von der Revision auch nicht mit Erfolg ein Verstoß gegen die Grundsätze des Senatsurteils vom 7. August 2002 I R 2/02 (BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131) vorgehalten werden. Der Senat hat dort den seither in ständiger Rechtsprechung (z.B. Senatsurteil in BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62) vertretenen Rechtssatz aufgestellt, dass die Annahme einer vGA voraussetzt, die Unterschiedsbetragsminderung --oder (nicht Gegenstand des zitierten Senatsurteils) die verhinderte Vermögensmehrung-- bei der Körperschaft müsse die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Dieser Rechtssatz hat indes im Streitfall keine entscheidungserhebliche Bedeutung. Denn die verhinderte Vermögensmehrung der Klägerin besteht im Streitfall darin, kein (angemessenes) Entgelt für den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Nutzungsvorteil (unentgeltliche Privatnutzung des Flugzeugs) vom Gesellschafter erlangt zu haben. Dieser Nutzungsvorteil ist aber ohne Zweifel als sonstiger Bezug zu erfassen, ohne dass es darauf ankommt, aus welchen Komponenten sich der Wertansatz im konkreten Fall zusammensetzt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)