

Urteil vom 04. Mai 2022, I R 25/19

Entschädigungszahlung als vGA

ECLI:DE:BFH:2022:U.040522.IR25.19.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, FGO § 40 Abs 2, BauGB § 93, BauGB § 94, BauGB § 96, BauGB § 97, KStG VZ 2006, KStG VZ 2007

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 26. Februar 2019, Az: 4 K 537/16

Leitsätze

NV: Vereinnahmen die Gesellschafter einer GmbH auf der Grundlage eines Vertrages zur Abwendung einer Enteignung der den Gesellschaftern gehörenden Grundstücke eine Entschädigungszahlung, mit der auch Beeinträchtigungen des Gewerbebetriebs der GmbH abgegolten wurden, kommt eine vGA in Betracht, wenn der GmbH die Geschäftschance zum Abschluss einer Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten genommen wurde. Davon ist auszugehen, wenn bei einer hypothetischen Betrachtung im Falle einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der GmbH ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26.02.2019 - 4 K 537/16 aufgehoben, soweit dieses die Bescheide des Beklagten über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2006 und 31.12.2007, den Gewerbesteuermessbescheid 2006 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2007, jeweils vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016, betrifft.

Die Bescheide werden dahingehend geändert, dass im Jahr 2006 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 536.138 € nicht angesetzt und die entsprechenden bilanziellen Folgen durch Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und einer Rücklage entsprechend der Textziffern 31a bis 31e des Betriebsprüfungsberichts des Beklagten vom 11.12.2012 nicht gezogen werden.

Die Berechnung der festzusetzenden Beträge (Messbetrag und festzustellende Verluste) wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 als unzulässig abgewiesen wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) aufgrund einer durch die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zum Zwecke des Straßenausbaus gewährten Entschädigungszahlung, die den Gesellschaftern der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für von dieser genutzte Grundstücke zur Vermeidung einer Enteignung gezahlt wurden, erfüllt sind.
- 2 Die mit notariellem Vertrag vom 30.12.2002 gegründete Klägerin, ein Bauunternehmen, wurde am 27.01.2003 in das Handelsregister des Amtsgerichts A eingetragen. Anteilseigner waren P zu 60 % und D zu 40 %, die in den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) zugleich Geschäftsführer waren.

- 3** D und P betrieben bis Ende des Jahres 2002 auf eigenen und von fremden Dritten hinzugepachteten Grundstücken jeweils ein Bauunternehmen. Mit Ablauf des Jahres 2002 stellten beide ihren aktiven Geschäftsbetrieb ein und schlossen mit der Klägerin jeweils einen Mietvertrag über alle laut Inventurverzeichnis zum 01.01.2003 vorhandenen Wirtschaftsgüter. Das Büro der Klägerin befand sich in W, ...straße, der Lagerplatz und ein von ihr betriebener Recyclinghof in W, ...weg.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass zwischen P und der Klägerin eine Betriebsaufspaltung sowie eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestanden.
- 5** Für einen geplanten Ausbau der Anschlussstelle ... der Bundesautobahn ... (Ausfahrt W) wurden Grundstücke bzw. Grundstücksflächen der Klägerin benötigt. Aus diesem Grund wurden von den 5.314 m², die die Klägerin in W für ihr Bauunternehmen nutzte, wegen eines drohenden Enteignungsverfahrens 2.914 m² an die Bundesstraßenverwaltung verkauft. Diese Fläche verteilte sich auf zwei Grundstücksparzellen, die unterschiedlichen Eigentümern gehörten: Ein Grundstück gehörte P und D je zur Hälfte; das andere Grundstück gehörte P zu 50 % und J und K zu je 25 %. Die Grundstücke wurden der Klägerin für deren Betrieb unentgeltlich überlassen.
- 6** Ohne die von den Eigentümern abzugebenden Flächen hätte das Unternehmen der Klägerin an bestehender Stelle nicht fortgeführt werden können. Um eine aufwändige Gesamtverlagerung des Betriebs zu vermeiden, war es erforderlich, der Klägerin Ersatzflächen direkt an die dem Betrieb verbleibenden Grundstücksteile angrenzend anzubieten und zu einem neuen Betriebsgelände zusammenzufügen. Hierfür wurden mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom 18.12.2006 die Flurstücke ..., ... und ... von den jeweiligen Eigentümern an die mit Datum vom 27.09.2006 errichtete P KG veräußert. Diese vermietete der Klägerin mit Mietvertrag vom 25.06.2007 die (erworbenen) Grundstücke. P war als Komplementär zu 60 % und D als Kommanditist zu 40 % an der P KG beteiligt.
- 7** Die im Vergleich zum Ausgangszustand noch fehlenden Betriebsflächen für Lagerung und Recycling wurden durch die Klägerin von der Stadt W sowie dem Landkreis ... mit Vertrag vom 26.04.2006 gepachtet. Es handelt sich um eine in etwa 4 km Entfernung vom Bürogebäude gelegene Lagerfläche in W.
- 8** Um die durch die Betriebsverlagerung entstandenen Nachteile auszugleichen, schloss Deutschland, vertreten durch die Bundesstraßenverwaltung, mit D und P am 06.12.2005 eine Entschädigungsvereinbarung, die am 08.03.2006 ergänzt wurde. Danach belief sich die Entschädigungssumme auf 634.898 €:
- | | |
|---|-----------|
| 1. Finanzierung Mehrausgaben für Ersatzbetriebsflächen Eigentum | 49.428 € |
| 2. Mehrausgaben Ersatzbetriebsflächen Pacht | 14.895 € |
| 3. Ausbau wiederverwendbare Betriebseinrichtungen | 15.899 € |
| 4. Herrichten der Ersatzbetriebsflächen | 231.768 € |
| 5. Versetzen von Materialien und Betriebseinrichtungen | 43.260 € |
| 6. Mehrwege und erhöhte Ladefahrzeugvorhaltung | 279.648 € |
- 9** Im Rahmen der in einem Gutachten erörterten wirtschaftlichen Verhältnisse stellte der Gutachter klar: "Für die weitere wirtschaftliche Betrachtungsweise und zur vergleichenden Analyse der Unternehmensdaten im Rahmen dieses Gutachtens haben wir die Aktivitäten der Besitzunternehmen und des Betriebsunternehmens konsolidiert und gehen von dem konsolidierten Unternehmen aus."
- 10** Die Entschädigungssumme wurde am 10.03.2006 auf ein von D benanntes (privates) Konto überwiesen. Die Steuererklärungen der Klägerin zu den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) enthielten keine Angaben zur Entschädigungszahlung. Die Veranlagungen erfolgten unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 11** Das FA führte bei der Klägerin ab Mai 2009 für die Jahre 2005 bis 2007 eine Außenprüfung durch. Hierbei ging der Außenprüfer u.a. davon aus, dass die Entschädigungszahlungen in Höhe von insgesamt 536.138 € wirtschaftlich auf die Klägerin entfielen und demzufolge im Jahr 2006 als vGA anzusetzen seien.

- 12 Zusätzlich setzte der Außenprüfer hinsichtlich der Mehrausgaben für die Pacht der Ersatzbetriebsflächen in Höhe von 14.895 € einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten an, der mit Blick auf den vom Gutachter zugrunde gelegten 15-jährigen Betrachtungszeitraum für die Berechnung der Entschädigung jährlich mit 1/15 aufgelöst werden sollte. Die Pachtzinsen seien von der Klägerin unter dem Aufwandskonto 4220 gewinnmindernd verbucht worden.
- 13 Die Entschädigung für den Ausbau wiederverwendbarer Betriebseinrichtungen im Kalenderjahr 2006 erfasste die Außenprüfung in Höhe von 15.899 € als vGA. Der Ausbau der Betriebseinrichtungen im Kalenderjahr 2006 sei durch die Klägerin erfolgt.
- 14 Die Entschädigungszahlung für das Herrichten der Ersatzbetriebsflächen ordnete die Außenprüfung in Höhe von 182.436 € der durch die Klägerin gepachteten Fläche und in Höhe von 49.332 € der zugekauften Fläche der P KG zu. Die Außenprüfung ließ es aber zu, zum 31.12.2006 eine Rücklage zu bilden, die im Jahr 2007 in Höhe von 90 % und im Jahr 2008 in Höhe von 10 % aufzulösen sei.
- 15 Hinsichtlich des Versetzens von Materialien und Betriebseinrichtungen in Höhe von 43.260 € ging die Außenprüfung davon aus, dass die Klägerin die entsprechenden Aufwendungen getragen habe und ihr deshalb die Entschädigung wirtschaftlich zustehe. Die Entschädigung sei somit im Kalenderjahr 2006 als vGA zu erfassen.
- 16 Zu der Entschädigung für Mehrwege und erhöhte Ladefahrzeu­g­vorhaltung in Höhe von 279.648 € sah die Außenprüfung vor, dass ein entsprechender Zugang in der Bilanz zu erfassen und gleichzeitig ein über 15 Jahre aufzulösender passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden sei.
- 17 Der Geschäftsbetrieb der Klägerin wurde bis Ende 2008 von ihr ausgeübt und danach von P fortgeführt.
- 18 Das FA schloss sich der Auffassung der Außenprüfung an und änderte die ursprünglichen Bescheide mit Änderungsbescheiden vom 13.02.2015. Zugleich wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Die festgesetzte Körperschaftsteuer belief sich in den Streitjahren (weiterhin) auf 0 €. Jedoch reduzierte sich durch die insbesondere im Jahr 2006 anfallende vGA der Verlustabzug.
- 19 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Hessische Finanzgericht (FG) der Klage mit Urteil vom 26.02.2019 - 4 K 537/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1788) teilweise statt. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2006 vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 wurde dahingehend geändert, dass der Verlust um 44.170 € erhöht wurde. Der Gewerbesteuermessbescheid für 2006 vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 wurde dahingehend geändert, dass der Gewerbeertrag um 44.170 € reduziert wurde. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen und dem FA aufgegeben, den Messbetrag und die festzustellenden Verluste zu berechnen; hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2006 sei die Klage bereits unzulässig, da es insoweit an einer Beschwer fehle.
- 20 Gegen das Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 21 Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2006, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007, den Gewerbesteuermessbescheid 2006 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2007, jeweils vom 13.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016, dahingehend zu ändern, dass im Jahr 2006 die vGA in Höhe von 536.138 € außer Ansatz bleibt, sowie keine weiteren bilanziellen Folgen durch die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens und einer Rücklage entsprechend der Textziffern 31a bis 31e des Außenprüfungsberichts des FA vom 11.12.2012 gezogen werden.
- 22 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 23 Die Revision der Klägerin ist hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2006 unbegründet, da das FG im

Ergebnis zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Klage wegen fehlender Klagebefugnis unzulässig ist. Im Übrigen ist die Revision begründet; sie führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG liegen die von ihm angenommenen Voraussetzungen einer Drittschadensliquidation bzw. einer vGA nicht vor.

- 24** 1. Zum Körperschaftsteuerbescheid 2006 ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Klage wegen fehlender Beschwer unzulässig ist.
- 25** a) Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Klage zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Dies ist bei der Anfechtung eines sog. Nullbescheides regelmäßig nicht der Fall (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 08.11.1989 - I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91; vom 19.12.2018 - I R 71/16, BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493). Ausnahmsweise kann die Klage gegen einen solchen Bescheid aber zulässig sein, wenn sich dieser für den Kläger deshalb nachteilig auswirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen im Rahmen anderer Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (Senatsurteile vom 08.06.2011 - I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421, Rz 10; vom 21.09.2011 - I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616; vom 07.12.2016 - I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, Rz 12; in BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493, Rz 15, jeweils m.w.N.). Danach ist z.B. eine Klage gegen einen Nullbescheid aufgrund des durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) eingeführten § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zulässig, da hierdurch die für das Verhältnis von Grundlagenbescheiden zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO für entsprechend anwendbar erklärt wurden (vgl. Senatsurteile in BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, Rz 13 ff.; in BFHE 264, 115, BStBl II 2019, 493, Rz 16). Diese Regeln gelten erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010). Für frühere Zeiträume bestand eine solche Bindungswirkung nicht, weil die Steuerfestsetzung im Verhältnis zur Verlustfeststellung kein Grundlagenbescheid war (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.02.2015 - IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812, Rz 13).
- 26** b) Auf dieser Grundlage liegt eine Beschwer der Klägerin durch den sog. Nullbescheid nicht vor.
- 27** aa) Nach den Senat bindenden Feststellungen des FG wurde die Körperschaftsteuererklärung 2006 im Jahr 2007 abgegeben und somit vor der Neukonzeption des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG durch das JStG 2010. Eine Beschwer scheidet hiernach aus.
- 28** bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich eine Beschwer auch nicht aus der (Korrektur-)Vorschrift des § 32a Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes. Die durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) eingeführte Vorschrift dient dem Zweck, eine auf der Ebene der Körperschaft festgestellte vGA auch auf der Ebene der Gesellschafter verfahrensrechtlich berücksichtigen zu können. Durch die Regelung sollte dem Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren Rechnung getragen werden (vgl. hierzu BTDrucks 16/2712, S. 71). Es wird aber zwischen dem Bescheid der Körperschaft und dem Bescheid des Gesellschafters keine Bindungswirkung vergleichbar einem Grundlagen- und Folgebescheid hergestellt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.09.2012 - VIII R 9/09, BFHE 238, 512, BStBl II 2013, 149, Rz 21 ff.; vom 21.10.2014 - VIII R 31/12, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2015, 772, Rz 35 f.; BFH-Beschluss vom 05.06.2015 - VIII B 20/15, GmbHR 2015, 1053, Rz 22; BFH-Urteil vom 12.06.2018 - VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141, Rz 14, m.w.N.; aus der Literatur vgl. nur Brandis/Heuermann/Rengers, § 32a KStG Rz 35 - auch mit Nachweisen zur Gegenmeinung).
- 29** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der von der Klägerin und dem FG aufgeworfenen Frage, ob eine Änderung auf der Ebene eines Gesellschafters auch aus Anlass einer Änderung des Verlustfeststellungsbescheides der Körperschaft erfolgen kann. Hierbei handelt es sich lediglich um eine den Umfang der Korrekturvorschrift betreffende Rechtsfrage. Diese hat aber keinen Einfluss auf die (fehlende) Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides auf der Ebene des Gesellschafters, die aber für eine Beschwer und damit Klagebefugnis erforderlich wäre.
- 30** 2. a) Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) --für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den streitigen Erhebungszeiträumen geltenden Fassung (GewStG)-- ist das Einkommen der Klägerin nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Auch vGA mindern das Einkommen --und damit nach § 7 GewStG auch den Gewerbeertrag-- nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

- 31** b) vGA sind nach ständiger Rechtsprechung des Senats Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (z.B. Urteile vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 08.10.2008 - I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62, unter B.II.1.a; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019, Rz 7; vom 15.02.2012 - I R 19/11, BFHE 236, 452, Rz 16; vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 15). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, unter II.3.b cc; in BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 15).
- 32** c) Auf dieser Grundlage kann eine vGA aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung vorliegen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Geschäftschancen, die der Kapitalgesellschaft gebühren, als Eigengeschäfte wahrnimmt oder er Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich zieht und für eigene Rechnung nutzt (vgl. z.B. Senatsurteile vom 09.07.2003 - I R 100/02, BFHE 203, 77, unter II.2., m.w.N.; vom 17.12.2003 - I R 25/03, BFH/NV 2004, 819, unter II.2.; s.a. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 850a ff.; Janetzko in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 446; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 795 ff.).
- 33** d) Darüber hinaus ist nach der Rechtsprechung des Senats anerkannt, dass eine vGA z.B. dann vorliegen kann, wenn eine Kapitalgesellschaft gegen ihren Gesellschafter-Geschäftsführer einen zivilrechtlichen Anspruch hat, auf den sie aus gesellschafterbezogener Veranlassung verzichtet (Senatsurteile vom 14.09.1994 - I R 6/94, BFHE 175, 412, BStBl II 1997, 89, unter II.2.c; vom 24.03.1998 - I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374, unter 3.; vom 13.09.2000 - I R 10/00, BFH/NV 2001, 584, unter II.; BFH-Beschluss vom 05.04.2004 - X B 130/03, BFHReport 2004, 779, unter II.3.a).
- 34** 3. Nach diesen Maßstäben ist das FG rechtsfehlerhaft von einer vGA ausgegangen.
- 35** a) Das FG hat den Ansatz einer vGA wie folgt gerechtfertigt: Das Entschädigungsrecht habe den Gesellschaftern P und D die gesamte Entschädigung zugewiesen. Der Klägerin selbst habe kein Anspruch als Nebenberechtigte gemäß § 97 des Baugesetzbuchs (BauGB) zugestanden. Die Vermögensnachteile der Klägerin seien den Gesellschaftern P und D in deren Eigenschaft als Grundstückseigentümer als andere Vermögensnachteile gemäß § 96 BauGB zu entschädigen gewesen. Bei einem derartigen Auseinanderfallen von Gläubigerinteresse (Anspruch) und geschütztem Interesse (Schaden) sehe das Zivilrecht die Herausgabe des durch den Ersatzanspruch Erlangten durch den Anspruchsinhaber an den Inhaber der verletzten Rechtsstellung über das Rechtsinstitut der Drittschadensliquidation vor. Diese Grundsätze seien im Streitfall entsprechend anzuwenden. Die Gesellschafter P und D hätten nach Entschädigungsrecht einen Schaden ersetzt erhalten, der bei der Klägerin als dem operativ tätigen Betriebsunternehmen durch die Betriebsverlagerung eingetreten sei. Demzufolge könne die Klägerin über eine Anwendung der Grundsätze des Rechtsinstituts der Drittschadensliquidation entsprechend § 285 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) die Abtretung der Schadensersatzansprüche verlangen. Im Streitfall habe die Klägerin gegenüber den Gesellschaftern P und D auf ihre Ersatzansprüche verzichtet. Durch diesen Verzicht sei das Vermögen der Klägerin gemindert worden. Die Vermögensminderung wiederum sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen (im Ergebnis gleicher Auffassung Hennigfeld, EFG 2019, 1788; Micker in BeckOK, 10. Ed. [01.05.2021], KStG, § 8 Rz 659; Streck/Schwedhelm, KStG, 10. Aufl., § 8 Anhang: ABC zur vGA und verdeckten Einlage, Rz 428: vGA, soweit die Entschädigung für die Verlagerung des Betriebs erfolgt).
- 36** b) Dieser Auffassung folgt der Senat nicht.
- 37** Das FG übersieht bei seiner rechtlichen Argumentation, dass im Streitfall entschädigungsrechtliche Ansprüche nicht entstanden sind. Denn das Entschädigungsrecht begründet gesetzliche Ansprüche überhaupt nur dann, wenn es zu einer Enteignung durch Erlass eines Enteignungsbeschlusses gemäß § 113 BauGB kommt. In diesem Beschluss ist grundsätzlich gemäß § 113 Abs. 2 Nr. 8 BauGB eine vollständige und abschließende Entschädigungsregelung zu treffen (Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 93 Rz 27). Im Streitfall ist es hingegen nicht zu einer Enteignung, sondern "nur" zum Abschluss eines enteignungsbezogenen Vertrages gekommen. In diesem Fall gelten die §§ 93 ff. BauGB nicht ex lege, sondern allenfalls dann, wenn die Vertragsbeteiligten diese

Vorschriften kraft privatautonomer Entscheidung in den Vertrag einbezogen haben. Die Vertragsbeteiligten sind frei, ob und in welchem Umfang die Höhe von Zahlungen nach den Grundsätzen der §§ 93 ff. BauGB bestimmt werden soll (Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 93 Rz 29). Damit standen im Streitfall weder Ansprüche der Gesellschafter gemäß §§ 94, 96 BauGB noch solche der Klägerin gemäß § 97 BauGB als Nebenberechtigte zur Beurteilung an. Da gesetzliche Ansprüche nicht bestanden, stellt sich auch nicht die Frage, ob der Ersatzanspruch der Gesellschafter P und D Schadenspositionen eines Dritten (hier: der Klägerin) beinhaltet, die einen Herausgabeanspruch des Dritten nach den Grundsätzen der Drittschadensliquidation gemäß § 285 BGB begründen könnten.

- 38** c) Die Gesellschafter P und D haben im Streitfall die ihnen als Grundstückseigentümer drohende Enteignung genutzt, um eine --möglicherweise finanziell für sie günstige-- privatautonome Vereinbarung mit Deutschland abzuschließen. Der Vermögensbereich der Klägerin, der eine vGA dem Grunde nach auslösen könnte, wäre durch den Abschluss dieser Vereinbarung allenfalls dann berührt worden, wenn die Gesellschafter P und D hierdurch der Klägerin die (Geschäfts-)Chance genommen hätten, ihrerseits eine privatautonome Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten abzuschließen. Die Anwendung der diesbezüglich vom Senat entwickelten Rechtsgrundsätze (s. oben unter II.2.c der Gründe dieser Entscheidung) ist im Streitfall dahin zu konkretisieren, dass eine vGA dann vorliegt, wenn bei hypothetischer Betrachtung im Falle der Durchführung einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der Klägerin ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte. In diesem Fall hätte nämlich der Klägerin als Kapitalgesellschaft der finanzielle Vorteil gebührt und die Gesellschafter P und D wären gehalten gewesen, auf deren Rechnung zu handeln. Davon ist aber nicht auszugehen.
- 39** aa) Im Streitfall spricht zunächst nichts dafür, dass die Klägerin Hauptberechtigte der Entschädigung gewesen wäre (s. allgemein Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 94 Rz 4 sowie § 97 Rz 1, zur Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenberechtigung). Denn dies hätte vorausgesetzt, dass die Enteignungsbehörde ein eigenes Recht der Klägerin, z.B. ein Nutzungsrecht am Grundstück, enteignet hätte. Vorliegend ging es aber ersichtlich darum, das Grundeigentum der Gesellschafter P und D zum Zwecke des Straßenbaus zu enteignen. In diesem Fall wären die Gesellschafter Hauptberechtigte der Entschädigung und die Klägerin allenfalls Nebenberechtigte i.S. des § 97 BauGB im Hinblick auf den mit der Enteignung des Grundeigentums einhergehenden Untergang ihres (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts an den enteignungs betroffenen Grundstücken.
- 40** bb) Abweichend zur Rechtsmeinung des FA wäre ein eigener Entschädigungsanspruch der Klägerin als Nebenberechtigte gemäß § 97 BauGB auf der Basis einer hypothetischen Betrachtung im Streitfall wahrscheinlich nicht zur Entstehung gelangt.
- 41** Dies ergibt sich im Wesentlichen daraus, dass zugunsten der Klägerin neue Nutzungsrechte an den von den Gesellschaftern P und D erworbenen Ersatzflächen begründet wurden (vgl. § 97 Abs. 2 Satz 1 BauGB). Auch bei der gebotenen hypothetischen Betrachtung ist in Rechnung zu stellen, dass die Klägerin im Rahmen einer förmlichen Enteignung vermutlich ein neues Nutzungsrecht akzeptiert hätte (zum diesbezüglichen Wahlrecht vgl. Rixner/Biedermann/Charlier, Systematischer Praxiskommentar BauGB/BauNVO, 3. Aufl., § 97 BauGB Rz 5). Denn ohne ein derartiges Nutzungsrecht wäre eine Fortsetzung ihrer unternehmerischen Tätigkeit nicht möglich gewesen. Können Nutzungsrechte an dem zu enteignenden Grundstück zwar nicht aufrechterhalten werden (Fall des § 97 Abs. 1 BauGB), werden diese aber durch neue Nutzungsrechte an Ersatzgrundstücken ersetzt (Fall des § 97 Abs. 2 BauGB), sieht das Gesetz in § 97 Abs. 3 und 4 Satz 1 BauGB eine Entschädigung nur unter der Voraussetzung vor, dass betroffene Nutzungsrechte nicht durch neue Rechte ersetzt werden (vgl. auch Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 97 Rz 16 und 24). Dass die Klägerin eine Pacht für die Nutzung der Ersatzgrundstücke zu zahlen hatte, während sie die Ursprungsflächen unentgeltlich (leihweise) nutzen durfte, rechtfertigt keine andere Beurteilung. Denn das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Klägerin wegen der leihweisen Überlassung über keine gesicherte Rechtsposition --als Grundlage einer jeden Entschädigungsberechtigung (vgl. Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 95 Rz 37)-- verfügte und es überdies in der Dispositionsfreiheit der Gesellschafter lag, die Grundstücke entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Mangels gesicherter Rechtsposition war die entschädigungsrechtliche Stellung der Klägerin von vornherein sehr schwach ausgeprägt.
- 42** cc) Der Anspruch als Hauptberechtigte hätte im Fall der Enteignung des Grundeigentums den Gesellschaftern P und D als den Grundeigentümern zugestanden (s. unter aa). Diese wären berechtigt gewesen, neben der Entschädigung für den Verlust ihres Grundeigentums (§ 95 Abs. 1 BauGB) auch für andere durch die Enteignung eintretende Vermögensnachteile eine Entschädigung zu verlangen (sog. Enteignungsfolgeschäden, § 96 Abs. 1 BauGB). Beeinträchtigungen eines Gewerbebetriebs, der bisher auf dem enteigneten Grundstück tätig war, können im

Grundsatz gemäß § 96 BauGB entschädigungsfähig sein (Groß in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, a.a.O., § 96 Rz 73 ff.). Selbst wenn es bei hypothetischer Betrachtung denkbar erscheinen könnte, dass die Gesellschafter P und D im Falle der Enteignung eine Entschädigung für Schadenspositionen eines Dritten (hier: der Klägerin als Gewerbetreibende) hätten erlangen können, hätte der Klägerin kein interner Ausgleichsanspruch gegen die Gesellschafter P und D zugestanden. Denn eine Rechtsgrundlage für einen solchen Anspruch ist nicht ersichtlich.

- 43** Das Entschädigungsrecht gewährt dem Hauptberechtigten den Anspruch auf Entschädigung der Enteignungsfolgeschäden. § 97 Abs. 4 Satz 1 BauGB sieht für den Nebenberechtigten einen privatrechtlichen Anspruch auf Befriedigung aus der dem Hauptberechtigten gewährten Entschädigung nur unter der Voraussetzung vor, dass das Nutzungsrecht des (gewerbetreibenden) Nebenberechtigten nicht durch ein neues Recht ersetzt wurde. Im Streitfall hat aber die Klägerin ein neues Nutzungsrecht erhalten bzw. ist bei hypothetischer Betrachtung von der Bestellung eines neuen Rechts auszugehen. Außerdem besaß die Klägerin hinsichtlich der Nutzung der "alten" Grundstücke keine gesicherte Rechtsposition.
- 44** Die ausdifferenzierten gesetzlichen Entschädigungsregelungen, die ausdrücklich gerade auch die Ansprüche von nebenberechtigten Dritten betreffen, zeigen im Übrigen, dass für die Anwendung des richterrechtlich entwickelten Rechtsinstituts der Drittschadensliquidation im Streitfall kein Raum ist. Selbst wenn man das Rechtsinstitut der Drittschadensliquidation für auf den Streitfall dem Grunde nach übertragbar hielte, könnte angesichts des gesetzlichen Regelwerks weder von einer zufälligen Schadensverlagerung ausgegangen werden noch kann es zu einer als unbillig anzusehenden Entlastung des Schädigers kommen, wobei dieser Gesichtspunkt für die Zulassung der Drittschadensliquidation maßgeblich ist (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14.01.2016 - VII ZR 271/14, Neue Juristische Wochenschrift 2016, 1089; vgl. auch Grüneberg/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 81. Aufl., Vorb v § 249 Rz 105). Denn der enteignende Staat hatte stets die Verpflichtung, für die Enteignung eine umfassende Entschädigung nach näherer Maßgabe der §§ 93 ff. BauGB an Haupt- und Nebenberechtigte zu gewähren.
- 45** d) Der Senat sieht auch im Übrigen keine Rechtsgrundlage für einen eigenen Zahlungsanspruch oder einen (internen) Ausgleichsanspruch der Klägerin gegenüber den Gesellschaftern P und D im Hinblick auf die von ihnen vereinnahmte Entschädigungszahlung. Ein solcher Anspruch und der Verzicht auf dessen Geltendmachung wären indes Grundvoraussetzung für die Annahme einer vGA. Das körperschaftsteuerrechtliche Trennungsprinzip und der Veranlassungsgrundsatz, auf die das FG verwiesen hat, vermögen einen derartigen Anspruch nicht zu begründen.
- 46** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO (analog) (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 12.08.2015 - I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201, Rz 26; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, § 135 FGO Rz 16, jeweils zur analogen bzw. entsprechenden Anwendung von § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO); die Übertragung der Berechnung der festzusetzenden Beträge auf das FA beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de