

Urteil vom 22. Mai 2024, I R 2/21

Vorteilseignung einer vGA aufgrund ersparten Aufwands

ECLI:DE:BFH:2024:U.220524.IR2.21.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst c, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG VZ 2011, EStG VZ 2011

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 17. Dezember 2020, Az: 1 K 16/19

Leitsätze

1. NV: Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensmehrung kann sich eine Vorteilseignung daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart. Die Aufwandsersparnis kann sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- beziehungsweise Ausgleichsanspruchs ergeben.

2. NV: Der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 17.12.2020 - 1 K 16/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1. Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit des einkommenserhöhenden Ansatzes einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) in Höhe von ... € im Jahr 2011 (Streitjahr).
2. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die im Bereich ... tätig ist. Sie ist Teil eines Konzerns mit einer in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ansässigen Muttergesellschaft, die X, die mittelbar über zwischengeschaltete Gesellschaften zu 100 % am Kapital der Klägerin beteiligt ist.
3. In den Jahren 2004 bis 2006 schloss die Klägerin mit der in Venezuela ansässigen Y Verträge über die Modernisierung von
4. Anfang des Jahres 2007 belegten die USA den Staat Venezuela mit einem Wirtschaftsembargo, so dass US-amerikanische Unternehmen Abnehmer in Venezuela nicht mehr beliefern durften. Daher wies die Geschäftsleitung der X die Klägerin an, die von Y erteilten Aufträge nicht weiter auszuführen. Diese Entscheidung teilte die Klägerin der Y im Frühjahr 2007 schriftlich mit.
5. Y erhob deshalb in Venezuela im Jahr 2009 gegen die Klägerin Klage und machte Schadensersatzforderungen in Höhe von ... US-\$ geltend. In einem von der Klägerin angestregten Schiedsverfahren vor der internationalen Handelskammer entschied diese am2012, dass die Klägerin unter der aufschiebenden Bedingung, dass Y die in Venezuela erhobene Klage zurücknimmt, an die Y einen Gesamtbetrag in Höhe von ... € Schadensersatz, Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung und anteilige Verfahrenskosten zu leisten habe.
6. Die Klägerin bildete in ihren Jahresabschlüssen wegen etwaiger an Y zu leistender Schadensersatzzahlungen eine Rückstellung:

Jahr	Handelsbilanzansatz	Steuerbilanzansatz

2007	... €	
2008	... €	
2009	... €	... €
2010	... €	... €
2011	... €	... €
2012	... €	... €

7. Im Streitjahr zahlte die Klägerin Verfahrenskosten für das Schiedsverfahren (... €); die in diesem Verfahren angefallenen Anwaltskosten trug X.
8. In der Zeit von Mai 2014 bis Juli 2017 führte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung durch. Der Prüfer und ihm folgend das FA sahen zum Streitjahr in der Zahlung der Verfahrenskosten (... €) sowie der Schadensersatzforderung (Aufstockung der Rückstellung um einen Betrag von ... €) eine vGA, weil die Auftragsstornierung allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt sei. Das FA erließ deshalb gegenüber der Klägerin am 01.03.2018 einen Änderungsbescheid über Körperschaftsteuer für 2011 mit einem um eine vGA in Höhe von ... € erhöhten zu versteuernden Einkommen.
9. Ein Einspruch blieb ohne Erfolg. Der daraufhin erhobenen Klage gab das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) statt (Urteil vom 17.12.2020 - 1 K 16/19, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 578).
10. Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision, mit der es die Verletzung von Bundesrecht geltend macht.
11. Es beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
12. Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

1. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass im Streitfall eine verhinderte Vermögensmehrung bereits wegen ihrer fehlenden Eignung ausscheide, einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) bei der Gesellschafterin auszulösen. Deshalb hat es die erforderlichen Feststellungen dazu, ob eine Vermögensverschiebung von der Klägerin an ihre Gesellschafterin durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bisher nicht getroffen.
2. 1. 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 ordentlich und gewissenhaft handelnden 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; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019; vom 15.02.2012 - I R 19/11, BFHE 236, 452; Beschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne 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; vom 04.05.2022 - I R 25/19, BFH/NV 2022, 1313; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119).
3. 2. Ob das Handeln einer Kapitalgesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist, muss

im gerichtlichen Verfahren in erster Linie das FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls beurteilen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988).

4. 3. Das FG hat im Hinblick auf die von der Klägerin gezahlten Gerichtskosten und die Zuführung zur Rückstellung für drohende Schadensersatzansprüche eine vGA in Form der Vermögensminderung zu Recht verneint. Denn diese Vermögensminderungen waren nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Klägerin leistete die Zahlung aufgrund einer eigenen rechtlichen Verpflichtung an einen fremden Dritten und folglich nicht aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen; Entsprechendes gilt mit Blick auf das Risiko, auf Schadensersatz in Anspruch genommen zu werden (dem Ergebnis zustimmend z.B. Schmitz-Herscheidt, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2021, 2089).
5. 4. Das FG hat jedoch eine vGA unter dem Gesichtspunkt einer verhinderten Vermögensmehrung wegen fehlender Vorteilseignung (sonstiger Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) rechtsfehlerhaft verneint, weil es die Rechtsgrundsätze des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Situation der Vermögensverlagerung durch eine Aufwandsersparnis beim Gesellschafter nicht beachtet hat.
6. a) Eine Vorteilseignung kann sich bei einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung insbesondere daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart, weil die Gesellschaft ihn trägt (z.B. Senatsurteile vom 04.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 17.05.2000 - I R 79/99, BFHE 192, 97, BStBl II 2000, 480; vom 15.05.2002 - I R 92/00, BFHE 199, 217; vom 14.07.2004 - I R 57/03, BFHE 206, 431, BStBl II 2011, 285; vom 27.07.2016 - I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217, Rz 6; vom 22.11.2023 - I R 9/20, BFH/NV 2024, 731, Rz 18; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 33; ebenso Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 24). Eine solche Aufwandsersparnis kann sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- beziehungsweise Ausgleichsanspruchs ergeben (z.B. Senatsurteil vom 27.07.2016 - I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217, Rz 6 sowie Senatsbeschluss vom 09.07.2003 - I B 194/02, BFH/NV 2003, 1349). Dabei setzt eine verhinderte Vermögensmehrung entgegen der Ansicht der Klägerin nicht zwingend eine Nutzungs- oder Ressourcenüberlassung an den Gesellschafter voraus. Sie wurde von der Rechtsprechung zum Beispiel auch bei einer Spende der Gesellschaft an eine dem Gesellschafter besonders nahestehende gemeinnützige Organisation (Senatsbeschlüsse vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988 und vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119) oder bei der Hinnahme von strukturellen Dauerverlusten (Senatsurteile vom 15.05.2002 - I R 92/00, BFHE 199, 217 und vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961) angenommen, da der Gesellschafter in diesen Fällen ein von ihm angestrebtes, in seinem persönlichen Interesse liegendes Ziel ohne einen andernfalls notwendigen eigenen Aufwand erreicht.
7. b) Eine solche Aufwandsersparnis kommt auch im Streitfall in Betracht (gleicher Ansicht Pohl, GmbH-Rundschau 2021, 612, 619; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 281; a.A. wohl Schmitz-Herscheidt, NWB 2021, 2089; Göllner, EFG 2021, 582). Sollte X die Klägerin durch eine erteilte Weisung zu einem Vertragsbruch veranlasst haben, ohne dafür eine fremdübliche Gegenleistung zu erbringen, hätte sie insoweit Aufwand erspart. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einen geschlossenen Vertrag einhalten, wenn er zu dessen Bruch nicht aufgrund äußerer Umstände (zum Beispiel gesetzliches Verbot) oder zur Verhinderung eines bei Vertragsdurchführung (ex ante) drohenden größeren Schadens gezwungen wäre. Andernfalls hätte ein Nichtgesellschafter einen solchen Geschäftsleiter allenfalls dann zu einem Vertragsbruch bewegen können, wenn er die Übernahme des damit verbundenen Schadensrisikos und einen angemessenen Gewinnausgleich verbindlich zugesagt hätte. Erreicht ein Gesellschafter dieses Ziel stattdessen aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ohne entsprechende Zusagen, erspart er insoweit eigenen Aufwand. Die Ausführungen des FG, dass die Muttergesellschaft das Ergebnis der von der Klägerin erbrachten "Leistungen" anders als im Fall des Senatsurteils vom 08.08.2001 - I R 106/99 (BFHE 196, 173, BStBl II 2003, 487) nicht habe auf eigene Kosten herbeiführen können (S. 16 des FG-Urteils), tragen diesem Umstand nicht in der gebotenen Weise Rechnung; X hätte der Klägerin eine Schadensübernahme und einen Gewinnausgleich verbindlich zusagen können, um sie zum Vertragsbruch zu bewegen.
8. c) Das Streitjahr wäre auch das Jahr, in dem eine vGA in Höhe von ... € zeitlich zu berücksichtigen wäre. Der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung ist dem Zeitpunkt zuzuordnen, in dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen (Bott/Hamacher/Schober/Schulz in Bott/Walter, KStG, § 8 Rz 536; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Teil C Rz 357; im Ergebnis ebenso Senatsurteile vom 15.12.2004 - I R 6/04, BFHE 209, 57, BStBl II 2009, 197, unter II.1.b und d und vom 22.11.2023 - I R 9/20, BFH/NV 2024, 731, Rz 29). Hätte die Klägerin im Streitfall eine vorherige Zusage der X zur Schadensübernahme zur Voraussetzung des Vertragsbruchs gemacht, wäre ihr Steuerbilanzgewinn im Streitjahr um ... € höher gewesen. Für die von ihr in Höhe von ... € geleisteten Verfahrenskosten hätte ihr ein zu aktivierender Erstattungsanspruch gegenüber X zugestanden. Die im Streitjahr vorgenommene Rückstellungserhöhung um ... € hätte nicht erfolgen dürfen, weil insoweit Rückgriffsansprüche zur Kompensation heranzuziehen wären (BFH-Urteil vom 17.02.1993 - X R 60/89, BFHE 170, 397, BStBl II 1993, 437; s. ausdrücklich § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG).
9. 5. Der Senat kann wegen fehlender entsprechender Feststellungen des FG nicht abschließend darüber entscheiden, ob die verhinderte Vermögensmehrung auf Seiten der Klägerin ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis gehabt hat. Das FG hat diese Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
10. a) Insbesondere wird es substantielle Feststellungen zum Inhalt des US-Embargos zu treffen haben. Denn der Vertragsbruch wäre nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst gewesen, wenn sich eine entsprechende Verpflichtung der Klägerin bereits aus dem Embargo ergeben hätte. Entsprechende Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht zu treffen, ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz (Senatsurteil vom 15.03.1995 - I R 14/94,

BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502; BFH-Urteile vom 13.06.2013 - III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 26; vom 24.05.2023 - X R 28/21, BFHE 280, 494, Rz 47).

11. b) Ferner wird es festzustellen haben, ob X den Vertragsbruch der Klägerin durch die erteilte Weisung (mit-)veranlasst hat. Dabei wäre der Vertragsbruch dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst, wenn ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter sich auch ohne entsprechende Weisung aufgrund der im Falle einer Vertragsfortführung gegebenenfalls drohenden wirtschaftlichen Folgen für den Vertragsbruch entschieden hätte.
12. 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de