

Beschluss vom 01. February 2010, I B 118/09

Darlegung grundsätzlicher Bedeutung - Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung - Unüblich niedrige Vergütung

BFH I. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend FG München, 20. July 2009, Az: 6 K 4843/06

Leitsätze

1. NV: Zur Darlegung einer grundsätzlichen Bedeutung bedarf es einer Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung des BFH .
2. NV: Dass bei der Prüfung der Veranlassung eines Vorgangs durch das Gesellschaftsverhältnis die Interessen beider Vertragspartner in den anzustellenden Fremdvergleich einzubeziehen sind, bedeutet nicht, dass allein die Zahlung einer unüblich niedrigen Vergütung zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG).
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Stammkapital in den Streitjahren (1997 und 1998) von M, seiner Schwester S und seinem Sohn T zu je einem Drittel gehalten wurde. M und S waren zudem alleinige Gesellschafter einer OHG. Das Wirtschaftsjahr der Klägerin beginnt am 1. Juli und endet am 30. Juni eines jeden Jahres.
- 3 Im Jahr 1990 hatte die OHG ihren gesamten Geschäftsbetrieb an die Klägerin verpachtet. Nach dem Pachtvertrag berechnete sich der Pachtzins nach einer Vergütung der jährlichen Abschreibung gemäß Steuerbilanz und einer Verzinsung des verpachteten Anlagevermögens nach Maßgabe der Buchwerte am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres. Der Pachtvertrag wurde zunächst bis zum 31. Dezember 1999 befristet.
- 4 Mit Nachtrag zum Pachtvertrag vom 1. Juli 1991 vereinbarten die Klägerin und die OHG, dass der vertragliche Pachtzins bei der Pächterin nicht zu Verlusten vor Steuern vom Einkommen und Ertrag führen dürfe und entsprechend zu reduzieren sei. Daraufhin leistete die Klägerin in der Folgezeit verminderte Pachtzahlungen. Der von ihr geltend gemachte Pachtaufwand belief sich für 1997 auf 0 DM, für 1998 (Streitjahr) auf 784.410 DM und für 1999 auf 1.020.375 DM.
- 5 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung behandelte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Pachtaufwendungen als vGA. Daraufhin erhob die Klägerin eine Klage, die sich u.a. gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zum 30. Juni 1997 sowie gegen die Festsetzung und die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 1997 richtete; hinsichtlich dieser Streitgegenstände wurde die Klage im finanzgerichtlichen Verfahren zurückgenommen. Die aufrecht erhaltene Klage gegen die weiteren vom FA erlassenen Bescheide hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen, ohne die Revision gegen sein Urteil zuzulassen.
- 6 Die Klägerin hat das Urteil des FG mit einer Nichtzulassungsbeschwerde angefochten und in ihrer Beschwerdeschrift sämtliche ursprünglichen Streitgegenstände aufgeführt. Im weiteren Verlauf hat sie ihr Rechtsmittel zurückgenommen, soweit es Bescheide für das Jahr 1997 betraf. Hinsichtlich der übrigen Bescheide macht sie geltend, dass die Revision nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen sei.
- 7 Das FA ist der Nichtzulassungsbeschwerde entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Das Verfahren ist, soweit es die Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 1997 sowie die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zum 30. Juni 1997 betrifft, gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 FGO einzustellen. Hinsichtlich des hiernach verbleibenden Streitgegenstands ist die Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig. Die Klägerin hat die von ihr geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision nicht ordnungsgemäß dargelegt.
- 9** 1. Nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision u.a. zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (Nr. 1) oder wenn ein geltend gemachter Verfahrensmangel vorliegt, auf dem das angefochtene Urteil beruhen kann (Nr. 3). Wird auf einen dieser Gründe eine Nichtzulassungsbeschwerde gestützt, so muss der Zulassungsgrund in der Beschwerdeschrift dargelegt werden (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Fehlt es an der gebotenen Darlegung von Zulassungsgründen, so ist die Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig.
- 10** 2. Das FG hat angenommen, dass die Pachtzahlungen der Klägerin an die OHG durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und deshalb steuerrechtlich als vGA zu werten seien. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hat es daraus abgeleitet, dass die vereinbarte Reduzierung der Pachtzinsen an die Gewinnsituation der Klägerin anknüpfe und dass eine solche Gestaltung im Verhältnis zwischen fremden Dritten nicht vorstellbar sei. Ein nicht gesellschaftsrechtlich mit der Klägerin verbundener Verpächter würde sich auf sie nicht einlassen, da sie die Höhe des Pachtzinses von der Unternehmenspolitik des Pächters abhängig mache, auf die der Verpächter keinen Einfluss habe. Diese Beurteilung beruht im Kern auf der Rechtsprechung des beschließenden Senats, nach der eine Vermögensminderung auch dann auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen und deshalb eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein kann, wenn sie zum Vorteil der Kapitalgesellschaft vom Fremdüblichen abweicht (Senatsurteile vom 17. Mai 1995 I R 147/93, BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204; vom 12. Oktober 1995 I R 127/94, BFHE 179, 258). Die Klägerin hat keine Gesichtspunkte aufgezeigt, unter denen die genannte Rechtsprechung grundsätzlich überdacht werden müsste.
- 11** a) Die in der Beschwerdebegründung enthaltenen Ausführungen dazu, dass die Vereinbarung einer unüblich niedrigen Vergütung vernünftigerweise nicht zur Annahme einer vGA führen dürfe, gehen schon im Ansatz fehl. Denn die in der Rechtsprechung geforderte Einbeziehung der Interessen des Vertragspartners in den Fremdvergleich bedeutet nicht, dass eine vGA allein deshalb vorliegen kann, weil der Gesellschafter für seine an die Kapitalgesellschaft erbrachten Leistungen eine unüblich niedrige Vergütung erhält. Das hat der Senat wiederholt klargestellt (z.B. Senatsurteile vom 19. Mai 1998 I R 36/97, BFHE 186, 226, BStBl II 1998, 689; vom 15. Dezember 2004 I R 32/04, BFH/NV 2005, 1374; ebenso Rengers in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 8 KStG Rz 385, m.w.N.). Diesen Gesichtspunkt hat die Klägerin zwar beiläufig erwähnt, bei ihrer Argumentation aber letztlich nicht berücksichtigt, weshalb sie einen insoweit bestehenden Klärungsbedarf nicht i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt hat.
- 12** b) Auf die vom FG als tragend angesehene Erwägung, dass nämlich die im Streitfall maßgebliche Vereinbarung die Höhe des zu zahlenden Pachtzinses von unternehmerischen Entscheidungen der Pächterin abhängig mache, ist die Klägerin letztlich nicht eingegangen. Das wäre aber für einen Vortrag dazu, dass sich eine klärungsbedürftige und im Streitfall klärungsfähige Rechtsfrage stellt, notwendig gewesen. Der bloße Hinweis, dass der vom FG angewandte "erweiterte Fremdvergleich ... im KStG keine Rechtsgrundlage" habe und "mit dem aus § 8 (Abs. 3 Satz 2) KStG abzuleitenden Grundgedanken der vGA nicht vereinbar" sei, reicht insoweit nicht aus. Er kann insbesondere nicht als inhaltliche Auseinandersetzung mit der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung angesehen werden, wie sie zur Darlegung einer grundsätzlichen Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO erforderlich ist (dazu z.B. Bundesfinanzhof, Beschlüsse vom 6. November 2007 X B 209/07, BFH/NV 2008, 243; vom 26. Februar 2008 IX B 5/08, BFH/NV 2008, 1142; vom 10. Juni 2008 I B 211/07, BFH/NV 2008, 1697, m.w.N.). Auf weitere Ausführungen hierzu wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO verzichtet.
- 13** 3. Einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO hat die Klägerin ebenfalls nicht dargelegt. Auch das bedarf gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO keiner Begründung.