

Urteil vom 20. Januar 2015, X R 49/13

Anerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen dem Einzelunternehmen und einer Kapitalgesellschaft des Einzelunternehmers

BFH X. Senat

GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 1, EStG § 15, EStG § 15

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 09. Januar 2013, Az: 6 K 1822/10

Leitsätze

NV: Für die steuerliche Anerkennung von Zahlungen ist entscheidend, ob das Gesellschaftsverhältnis oder das zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehende Vertragsverhältnis Anlass für die Gewährung des Vermögensvorteils ist. Dies bestimmt sich nach dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 10. Januar 2013 6 K 1822/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand ein Wärmelieferservice ist, mit dem das Unternehmen aus den ihm gehörenden Heizzentralen Wärmeenergie an seine Kunden liefert. Das Einzelunternehmen beschäftigte in den Streitjahren keine Arbeitnehmer. Des Weiteren ist der Kläger Gesellschafter-Geschäftsführer der K-GmbH. Gegenstand dieses Unternehmens sind Tätigkeiten auf dem Gebiet des Heizungsbaus, der Sanitär- und Elektroinstallationen und aller damit zusammenhängenden Geschäfte. Die K-GmbH wartete die Heizzentralen des Einzelunternehmens und übernahm Verwaltungs- und Managementaufgaben. Diese wurden durch Arbeitnehmer der K-GmbH sowie den Kläger als Geschäftsführer der K-GmbH ausgeführt.
- 2** Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass die K-GmbH dem Kläger (Einzelunternehmen) für die Streitjahre 1999 und 2001 das Geschäftsführergehalt des Klägers anteilig in Rechnung gestellt hatte. Die Rechnungen der Streitjahre 2002 und 2003 nahmen keinen Bezug auf die Geschäftsführertätigkeit, beinhalteten jedoch ebenfalls eine anteilige Stundenverrechnung aufgrund eines Stundensatzes. Der Betriebsprüfer sah hierin eine zu Unrecht vorgenommene Vergütung des Einzelunternehmers und erhöhte den Gewinn aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens um den weiterberechneten Arbeitslohn des Klägers als GmbH-Geschäftsführer. Im Gegenzug minderte er in derselben Höhe dessen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Ansicht des Betriebsprüfers und änderte dementsprechend die Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre.
- 3** Zur Begründung seiner nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage trug der Kläger vor, der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 9. Juli 1970 IV R 16/69 (BFHE 99, 533, BStBl II 1970, 722) entschieden, das Gehalt, welches der Inhaber des Besitzunternehmens als Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebs-GmbH beziehe, gehöre nicht zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Im Streitfall seien zudem keine Geschäftsführergehälter weiterberechnet worden; bei den zugrundeliegenden Tätigkeiten handele es sich vielmehr um einheitliche wirtschaftliche Leistungen, die durch verschiedene Mitarbeiter der K-GmbH an das Einzelunternehmen des Klägers

erbracht worden seien. Eine Umqualifizierung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei unzulässig, da auch ein fremder Dritter für diese Leistungen ein Entgelt zu entrichten habe.

- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage unter Bezugnahme auf das Urteil des Niedersächsischen FG vom 18. Dezember 1979, VI E 111/77 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1980, 236) als unbegründet abgewiesen. Dem stehe auch die Entscheidung des BFH in BFHE 99, 533, BStBl II 1970, 722 nicht entgegen, da der dort geschilderte Sachverhalt einer Betriebsaufspaltung im vorliegenden Fall nicht vorliege. Die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH für sein Einzelunternehmen sei vielmehr als originäre Tätigkeit des Einzelunternehmers für sein Einzelunternehmen anzusehen.
- 5 Seine Revision begründet der Kläger zum einen mit Verfahrensfehlern und zum anderen mit der Verletzung materiellen Rechts. Dadurch, dass das FG --im Gegensatz zu den eindeutigen Erkenntnissen des ihm bekannten Betriebsprüfungsberichtes-- davon ausgegangen sei, es liege keine Betriebsaufspaltung vor, habe es sowohl gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als auch gegen das Verbot einer Überraschungsentscheidung verstoßen. Die Entscheidung des FG stehe zudem im sachlichen Widerspruch zum Urteil des BFH in BFHE 99, 533, BStBl II 1970, 722.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre so zu ändern, dass die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Umqualifizierung der Einkünfte resultiert, rückgängig gemacht wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 9 Die Ausführungen des FG zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung sind nicht frei von Rechtsfehlern. Das Gericht hat ferner den Sachverhalt nicht ausreichend erforscht (§ 76 FGO), so dass die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen kein abschließendes Urteil in der Sache zulassen.
- 10 1. Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8, 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 11 Daraus folgt zum einen, dass Aufwendungen den Gewerbeertrag nicht mindern können, wenn sie im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung als Betriebsausgaben steuerlich nicht anzuerkennen sind, insbesondere wenn sie auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage geleistet wurden (unten 3.). Zum anderen sind Gehaltszahlungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen. Dies führt zu einer Umqualifizierung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in gewerbliche Einkünfte (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1964 VI 306/62 U, BFHE 78, 409, BStBl III 1964, 158; Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 826) und damit zu einer entsprechenden Erhöhung des Gewerbeertrags (unten 4.).
- 12 2. In seinem Urteil ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, zwischen dem klägerischen Einzelunternehmen und der K-GmbH liege keine Betriebsaufspaltung vor. Bereits den dem FG im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegenden Unterlagen konnte zweifelsfrei entnommen werden, dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, die sachliche sowie die personelle Verflechtung, im Streitfall gegeben waren. In dem mit Schreiben des FA vom 8. Februar 2011 übersandten Betriebsprüfungsbericht wurde unter Textziffer 1.5 eindeutig dargelegt, aufgrund der Vermietung von wesentlichen Betriebsgrundlagen durch das Einzelunternehmen an die K-GmbH liege eine Betriebsaufspaltung vor; die Anteile an der K-GmbH seien als notwendiges Betriebsvermögen zu aktivieren.
- 13 Für die im Streitfall entscheidungserhebliche Frage, inwieweit die vom Einzelunternehmen des Klägers geleisteten

Zahlungen schuldrechtlich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst waren, ist das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung indes ohne Belang. Ebenso wenig kommt es darauf an, dass im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebskapitalgesellschaft entsprechend dem vom Kläger zitierten BFH-Urteil in BFHE 99, 533, BStBl II 1970, 722 aufgrund seines Angestelltenverhältnisses Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen kann. Dies gilt nämlich nur, sofern dieses Arbeitsverhältnis steuerlich anzuerkennen ist. Entscheidend für den Streitfall ist damit, inwieweit den Zahlungen an den Kläger eine vertragliche oder eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde liegt.

- 14** 3. Der erkennende Senat kann anhand des vom FG festgestellten Sachverhaltes nicht beurteilen, ob die anteilige Übernahme des Geschäftsführergehalts des Klägers durch sein Einzelunternehmen auf einer steuerlich anzuerkennenden Vertragsbeziehung beruht oder ob sie nicht vielmehr gesellschaftsrechtlich veranlasst ist.
- 15** a) Zunächst entspricht es allgemeiner Auffassung, dass ein Einzelunternehmer mit sich selbst keine schuld- oder arbeitsrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn gemäß § 15 EStG bzw. den Gewerbeertrag gemäß § 7 GewStG seines Einzelgewerbes nicht um einen Unternehmerlohn oder eine Geschäftsführervergütung mindern kann (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.II.3; BFH-Urteile vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94, BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720, unter 1., und vom 30. August 2007 IV R 14/06, BFHE 219, 36, BStBl II 2007, 942, unter II.3.c aa).
- 16** b) Auf der anderen Seite kann ein Einzelunternehmer --im Rahmen der bestehenden rechtlichen Grenzen-- frei entscheiden, ob er die aus der gewerblichen Tätigkeit resultierenden Aufgaben und Verpflichtungen in eigener Person erfüllen will. Daher ist es im Ausgangspunkt steuerlich nicht zu beanstanden, wenn er einen Dritten mit der Erfüllung dieser Aufgaben beauftragt und die vom Dritten in Rechnung gestellten Vergütungen für die erbrachten Leistungen gewinnmindernd geltend macht. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn dieser Dritte eine von dem Einzelunternehmer beherrschte Kapitalgesellschaft ist.
- 17** c) Entscheidend ist jedoch, ob das Gesellschaftsverhältnis oder das zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehende Vertragsverhältnis Anlass für die Gewährung des Vermögensvorteils war. Dies bestimmt sich nach dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573; vom 3. November 1998 I B 6/98, BFH/NV 1999, 672, vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, und vom 13. Dezember 2006 VIII R 31/05, BFHE 216, 214, BStBl II 2007, 393). Für die Zuwendung eines Vermögensvorteils unmittelbar durch den Gesellschafter ist das Gesellschaftsverhältnis ursächlich, wenn ein Nichtgesellschafter bzw. eine dem Gesellschafter nicht nahe stehende Person bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (s. BFH-Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; vom 29. Juli 1997 VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652, und vom 15. Mai 2013 VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495).
- 18** d) Bei einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer, der auf Grund seiner gesellschaftsrechtlichen Dispositionsbefugnis in der Kapitalgesellschaft seine Interessen durchsetzen kann, besteht wegen des fehlenden Interessengegensatzes zwischen ihm und der Gesellschaft insbesondere die Möglichkeit, den Gewinn der Gesellschaft mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn zugunsten des Gesellschafters und zuungunsten der Gesellschaft zu beeinflussen (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 1989 I R 172/87, BFHE 157, 138, BStBl II 1989, 673, und vom 2. Februar 1994 I R 78/92, BFHE 173, 412, BStBl II 1994, 479). Daher nimmt der BFH in ständiger Rechtsprechung bei beherrschenden Gesellschaftern eine gesellschaftsrechtliche und keine schuldrechtliche Veranlassung einer Leistung auch dann an, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an den beherrschenden Gesellschafter erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 13. November 1996 I R 149/94, BFHE 181, 494; vom 23. Oktober 1996 I R 71/95, BFHE 181, 328, BStBl II 1999, 35, und vom 16. Juli 2003 I B 215/02, BFH/NV 2003, 1613). Das gilt selbst dann, wenn Leistung und Gegenleistung tatsächlich ausgewogen sein sollten (BFH-Beschluss vom 12. Oktober 1995 I B 46/95, BFH/NV 1996, 266).
- 19** e) Der vom FG festgestellte Sachverhalt erlaubt dem erkennenden Senat keine abschließende Beurteilung, ob die Leistungen des Einzelunternehmens des Klägers unter Berücksichtigung der gerade dargestellten Grundsätze auf einer vertraglichen oder einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung beruhen.
- 20** So ist nicht erkennbar, ob, wann und mit welchen Konditionen das Einzelunternehmen und die K-GmbH den von dem Kläger behaupteten Dienstleistungs- und Servicevertrag abgeschlossen haben. Der Nachweis einer vertraglichen Veranlassung ist im Streitfall umso notwendiger, als der Kläger die Erfüllung fast aller Aufgaben

seines Einzelunternehmens der GmbH übertragen haben will. Eine so umfassende Übertragung von Management- und Strategiaufgaben auf einen Vertragspartner, der zudem auf einem verwandten Gebiet tätig ist, erscheint eher ungewöhnlich. Eine vorherige und nachprüfbare Festlegung, wann und unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige als Einzelunternehmer oder als Vertragspartner für das Einzelunternehmen tätig wird, ist unerlässlich.

- 21** 4. Der Senat kann mangels Kenntnis des Anstellungsvertrages des Klägers ebenfalls nicht beurteilen, ob die Zahlungen der K-GmbH an den Kläger ihre Wurzeln im Angestelltenverhältnis haben oder möglicherweise gesellschaftsrechtlich veranlasst sind und somit als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind, die zu einem höheren Gewerbeertrag führen.
- 22** a) Auch für den Anstellungsvertrag mit dem beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer gilt, dass er im Vorhinein abgeschlossen worden sein und klare Regelungen zum Entgelt sowie in der Regel zur geschuldeten Dienstleistung enthalten muss. Ein Arbeitsvertrag, der das Maß der vom Arbeitnehmer zu erbringenden Leistungen nicht definiert, ist jedenfalls dann nicht anzuerkennen, wenn sich die zu erbringende Arbeitszeit auch nicht aufgrund anderer Umstände bestimmen lässt. Der Vergütungsaufwand ist damit als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen (s. BFH-Beschluss vom 29. Juli 2009 I B 12/09, BFH/NV 2010, 66).
- 23** Vereinbarungen können einem Fremdvergleich nicht standhalten, wenn der Geschäftsführer in nicht unerheblichem Ausmaß Nebentätigkeiten in einem gleichartigen Bereich ausüben darf (so war der Kläger des dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 66 zugrundeliegenden Rechtsstreits neben seinen Aufgaben als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Laborarztpraxis in eigener Arztpraxis tätig). Liegt es nach den arbeitsvertraglichen Vereinbarungen im Ermessen des Gesellschafter-Geschäftsführers, den Schwerpunkt seiner Tätigkeit nach eigenem Gutdünken auf die Tätigkeit für die GmbH oder die Tätigkeit für sein eigenes Unternehmen festzulegen, hat er die Möglichkeit, den Gewinn der GmbH zu beeinflussen. Er kann jeweils bestimmen, ob er dem Gehalt einen hohen Arbeitseinsatz und damit hohe Umsätze und Gewinne oder einen niedrigen Arbeitseinsatz und damit niedrige Umsätze und Gewinne gegenüberstellen will. Auf eine derartige Vereinbarung würde sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht einlassen (so auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 66).
- 24** b) Der erkennende Senat hat zudem Zweifel, ob die Regelungen des Gesellschaftsvertrages einem Fremdvergleich standhalten. So ist den Geschäftsführern in § 6 Abs. 5 des Vertrages nicht gestattet, auf dem Tätigkeitsfeld der Gesellschaft tätig zu werden. Diese Regelung gilt jedoch ausdrücklich nicht für den Kläger. Zwar muss er den übersteigenden Betrag an die Gesellschaft auskehren, sollte er für die Nebentätigkeit jährlich mehr als zwei Monatsgehälter brutto erhalten. Hiervon wiederum ausgenommen ist aber der Betrieb der "Heizhäuser", also der Geschäftsbereich seines Einzelunternehmens.
- 25** 5. Das FG-Urteil war aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die noch fehlenden tatsächlichen Feststellungen für die gebotene Einbeziehung und entsprechende Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zum Fremdvergleich nachzuholen haben.
- 26** 6. Da die Sache ohnehin der Zurückverweisung unterliegt, bedarf es keiner Entscheidung des Senats, ob auch die Verfahrensrügen des Klägers begründet sind.
- 27** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de