BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 12.9.2018, I R 77/16
ECLI:DE:BFH:2018:B.120918.IR77.16.0

Verdeckte Gewinnausschüttung - Angemessenheit von Beraterhonoraren

Leitsätze

1. NV: Eine Vereinbarung, die angesichts der umfänglichen wie unbestimmten Beschreibung der zu erbringenden Beratungsleistungen weder das "Ob" noch das "Wie" bzw. "Wann" der vertraglichen Leistungserbringung bestimmen lässt, hält einem steuerrechtlichen Fremdvergleich nicht stand.
2. NV: Die Höhe des nach Vertragsabschluss erfolgten Mittelabflusses hat keine Auswirkungen auf die Angemessenheitsprüfung.

Tenor

Die Revision der Klägerin wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 13. Juli 2016 3 K 467/16 aufgehoben und die Klage abgewiesen wird.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.
Die weiteren Kosten des Verfahrens tragen die Beteiligten je zu 50 v.H.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb bis zum Jahr 2005 ein Unternehmen für ... . 50 v.H. der Anteile an der Klägerin hielt A, die weiteren 50 v.H. hielt sie treuhänderisch für B. Geschäftsführer war bis Dezember 1995 C. Nach seinem Ausscheiden wurde A, die zuvor Prokuristin der Klägerin war, zur Geschäftsführerin bestellt.

2 Im Streitjahr (1995) zahlte die Klägerin Beratungshonorare und Reisekosten an A in Höhe von insgesamt 249.957 DM und an B in Höhe von 9.120 DM. Dem lagen Beraterverträge vom 15. März 1991 bzw. vom 30. November 1991 zugrunde. Danach wurde für kaufmännische und betriebswirtschaftliche (A) bzw. technische Beratungen (B) ein Stundensatz von 96 DM vereinbart. Reisekosten sollten jeweils zusätzlich "in Rechnung gestellt werden". Die Abrechnung sollte monatlich durch Rechnungserstellung mit Stundennachweis erfolgen. Weitere Vereinbarungen enthielten die Verträge nicht. Außerdem konnte A einen betrieblichen PKW auch privat nutzen. Von den anfallenden Kosten wurden ihr 30 v.H. in Rechnung gestellt.

3 Im Rahmen einer Außenprüfung, die u.a. das Streitjahr umfasste, kamen die Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass es sich bei den an A und B gezahlten Beratungshonoraren um verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) handelte. Gleiches gelte für die A nicht in Rechnung gestellten PKW-Kosten in Höhe von 23.006 DM. A und B, die im Streitjahr noch nicht verheiratet waren, hatten nach den Erkenntnissen der Außenprüfung dieselbe Wohnanschrift.

4 Das zu diesem Zeitpunkt zuständige Finanzamt erließ auf Grundlage dieser Prüfungsfeststellungen am 17. Februar 1998 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr. Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage wandte sich die Klägerin neben weiteren (nicht mehr) streitigen Punkten gegen den Ansatz der vGA. Im Klageverfahren wurden Beraterverträge mit A und B vom 10. September 1990 vorgelegt, nach denen sich "die Beratung ... auf die Einrichtung eines Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und einer DV-gestützten Materialwirtschaft" (A) sowie "auf die Änderung der Arbeitsabläufe, Aufbau einer technischen Abteilung für Planung und Ausführung von ..." (B) erstrecke. Die Klage wurde vom Finanzgericht (FG) des Landes Sachsen-Anhalt mit Urteil vom 13. Juli 2016 3 K 467/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1020) abgewiesen.

5 Während des Revisionsverfahrens hat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 26. September 2016 einen Änderungsbescheid erlassen, mit dem die steuerrechtlichen Folgen aus der Auflösung einer Akkumulationsrücklage gezogen wurden; der Gegenstand des Rechtsstreits blieb unberührt.

6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Bescheid über Körperschaftsteuer für das Streitjahr vom 26. September 2016 dahingehend zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte --ohne Berücksichtigung entsprechend anzupassender Gewerbesteuerrückstellungen-- um 282.083 DM gemindert wird.

7 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision mit der Maßgabe für unbegründet, dass das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 13. Juli 2016 3 K 467/16 aufgehoben und die Klage abgewiesen wird; eine mündliche Verhandlung wird nicht für erforderlich gehalten. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

9 1. Das angefochtene Urteil ist, soweit es über den Bescheid über Körperschaftsteuer für das Streitjahr vom 6. Februar 2015 entschieden hat, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 26. September 2016 getreten. Soweit einem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094). Der Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr vom 26. September 2016 ist gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da sich hinsichtlich der vorliegend streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Klägerin auch keinen weitergehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).

10 2. Der Senat entscheidet gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache selbst. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die im Streitjahr an A und B aufgrund der jeweiligen Beraterverträge geleisteten Zahlungen sowie die Überlassung des betrieblichen PKW an A als vGA anzusehen sind. Die Klage ist deshalb abzuweisen.

11 a) 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 Unterschiedsbetrages 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, BStBl II 2011, 547). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (Senatsurteil vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131).

12 Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte (Senatsurteil vom 18. Dezember 1996 I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, m.w.N.). Da das "Nahestehen" lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (Senatsurteil in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301).

13 Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545; vom 27. März 2001 I R 27/99, BFHE 195, 228, BStBl II 2002, 111, jeweils m.w.N.).

14 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG die an A aufgrund der Beraterverträge vom 10. September 1990 und vom 15. März 1991 geleisteten Zahlungen zu Recht als vGA angesehen, da die vertraglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhalten.

15 aa) Das FG ist davon ausgegangen, dass den entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und A kein Zeitpunkt zu entnehmen sei, bis zu dem ein "vertraglich vereinbarter Erfolg" ("Errichtung eines Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und einer DV-gestützten Materialwirtschaft") eingetreten sein sollte. A sei damit freigestellt gewesen, "ob und wenn ja, wie bzw. wann sie ihre vertraglich vereinbarten Pflichten" erfülle. Hieraus hat die Vorinstanz den Schluss gezogen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine derart unkonkrete Vereinbarung mit einem Dritten, der nicht Gesellschafter sei, angesichts der sich hieraus ergebenden beträchtlichen finanziellen Verpflichtungen der Klägerin, nicht getroffen hätte. Er hätte zumindest eine zeitliche Grenze in die Vereinbarung aufgenommen, bis zu der die Einrichtung des Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und der datenverarbeitungsgestützten Materialwirtschaft abgeschlossen hätte sein müssen, um dauerhafte, hohe Ausgaben (im Streitjahr 249.957 DM) mit nicht zu vernachlässigendem Einfluss auf die Einkünfte der Klägerin zu begrenzen.

16 bb) Dieser vom FG gefundenen Beurteilung ist im Ergebnis zu folgen.

17 Unabhängig von der mit der Revision aufgeworfenen Fragestellung, ob die streitgegenständlichen Beraterverträge als Dienst- oder Werkverträge ausgestaltet waren, mithin ein vertraglicher Erfolg geschuldet war oder nicht, konnte das FG aus der Feststellung, dass es A freigestellt war, "ob und wenn ja, wie bzw. wann sie ihren vertraglichen Verpflichtungen nachkommt" den Schluss ziehen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine derartige Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht getroffen hätte.

18 Das FG konnte allerdings diese Schlussfolgerung nicht aus der Feststellung ableiten, dass die Klägerin im Streitjahr Zahlungen in Höhe von 249.957 DM an A geleistet hat und diese Zahlungen einen nicht zu vernachlässigenden Einfluss auf die Einkünfte der Klägerin hatten. Nach der Rechtsprechung des Senats, von der abzuweichen kein Anlass besteht, ist die Angemessenheit von Vergütungsvereinbarungen nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu beurteilen (z.B. Senatsurteil vom 22. April 1971 I R 114/70, BFHE 102, 268, BStBl II 1971, 600). Hiervon ausgehend konnte ein nach dem Vertragsabschluss erheblicher Mittelabfluss keine Auswirkungen auf die Angemessenheitsprüfung haben. Würde man dies anders sehen, hätte dies zur Konsequenz, dass abhängig von veränderlichen Faktoren, wie dem Mittelabfluss und der Ertragssituation der zahlenden Gesellschaft in dem jeweiligen Kalenderjahr, eine vGA anzunehmen wäre oder nicht. Mehr oder weniger zufällige Ergebnisse der steuerlichen Prüfung wären für die jeweiligen Kalenderjahre die Folge. Um dies zu vermeiden, muss sich die Prüfung daran orientieren, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine derartige Vereinbarung mit einem fremden Dritten im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses getroffen hätte.

19 Im Streitfall ist dies zu verneinen, da die streitgegenständlichen Beraterverträge --unabhängig davon, ob diese zivilrechtlich wirksam vereinbart werden konnten und damit die Kriterien des sog. formellen Fremdvergleichs eingehalten worden sind --nach den Feststellungen der Vorinstanz derart unbestimmt waren, dass weder das "Ob" noch das "Wie bzw. Wann" der vertraglichen Leistungserbringung durch A seitens der Klägerin bestimmbar war. Eine derartige Vereinbarung hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht geschlossen. Zumindest hätte er angesichts der umfänglichen und unbestimmten Beschreibung der von A zu erbringenden Leistungen darauf hingewirkt, Art und Umfang der Leistungen sowie den Zeitpunkt, zu dem diese erbracht werden mussten, zu konkretisieren.

20 Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die von der Klägerin vereinbarten Stundenhonorare von 96 DM denjenigen entsprechen mögen, die im Streitjahr allgemein für Leistungen vergleichbar qualifizierter Berater gezahlt wurden und in diesem Sinne marktüblich waren. Die hiervon abweichende Sicht der Klägerin verkennt, dass im Rahmen des steuerrechtlich maßgeblichen Fremdvergleichs nicht nur auf einzelne Elemente der in Rede stehenden Vergütung abzustellen ist, sondern eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 5. März 2008 I B 171/07, BFHE 220, 463).

21 c) Soweit das FG angenommen hat, die Zahlungen an B seien ebenfalls als vGA anzusehen, ist auch dem im Ergebnis beizupflichten.

22 aa) Das FG ist im Ausgangspunkt davon ausgegangen, dass den entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und B --wiederum-- kein Zeitpunkt zu entnehmen sei, bis zu dem ein vertraglich vereinbarter Erfolg ("technische und organisatorische Beratung ... [betreffend] die Änderung der Arbeitsabläufe, Aufbau einer technischen Abteilung für Planung und Ausführung von ... Servicebetrieben") eingetreten sein sollte. Allerdings seien die finanziellen Belastungen für die Klägerin (im Streitjahr 9.120 DM) "überschaubar" gewesen. Die vertraglichen Vereinbarungen hielten daher (zunächst) einem Fremdvergleich stand, auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte einen solchen Vertrag mit einem fremden Dritten geschlossen. Im Streitjahr hätten sich dann aber die Verhältnisse geändert. A sei im Streitjahr als beherrschende Gesellschafterin und B sei als eine ihr nahestehende Person anzusehen. Hieraus hat das FG den Schluss gezogen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine derart unkonkrete Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht (mehr) hätte bestehen lassen.

23 bb) Ausgehend von den oben wiedergegebenen Rechtsmaßstäben für einen Fremdvergleich hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter angesichts der ebenso umfänglichen wie unbestimmten Beschreibung der von B zu erbringenden Leistungen eine Vereinbarung, bei der weder das "Ob" noch das "Wie bzw. Wann" der vertraglichen Leistungserbringung durch B seitens der Klägerin erkennbar war, nicht abgeschlossen. Darauf, ob die finanziellen

Belastungen für die Klägerin im Falle des B "überschaubar" gewesen sind, kommt es nicht an. Die Unbestimmtheit der von der Klägerin eingegangenen vertraglichen Verpflichtungen führt bereits dazu, dass die Beraterverträge mit B einem steuerrechtlichen Fremdvergleich nicht standhalten. Unerheblich für die Beurteilung des Streitfalles ist wiederum, ob die Erbringung eines Erfolges oder lediglich einer Dienstleistung geschuldet war, sowie, ob A --wie aber vom FG angenommen-- im Streitjahr als beherrschende Gesellschafterin und B als eine ihr nahestehende Person anzusehen war. Ebenso unerheblich ist, ob die jeweiligen Beraterverträge jederzeit hätten gekündigt werden können.

24 d) Schließlich bleibt auch die Annahme des FG, in der teilweisen unentgeltlichen Überlassung des betrieblichen PKW an A sei eine vGA zu sehen, revisionsrechtlich unbeanstandet. Die Würdigung der Vorinstanz, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einem externen Berater keinen betrieblichen PKW zur Nutzung überlassen, wenn diesem vertraglich ohnehin die Möglichkeit eingeräumt worden sei, Reisekosten gesondert geltend zu machen und abzurechnen, ist möglich; sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze. Der Hinweis der Klägerin, dass möglicherweise die abzurechnenden Reisekosten höher gewesen wären, ändert nichts an den zwischen den Vertragsparteien vereinbarten vertraglichen Rahmenbedingungen und ihm war deshalb nicht weiter nachzugehen.

25 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.