

**Titel:**

**Keine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) bei Untervermietung eines Raumes in der gemieteten Wohnung des herrschenden Gesellschafters an die GmbH bei kurzer, aber klarer und eindeutiger Regelung der essentialia negotii in einem schriftlichen Mietvertrag und Fehlen von gegen die tatsächliche Durchführung des Mietvertrages sprechenden Anhaltspunkten**

**Normenketten:**

KStG § 8 Abs. 1

KStG § 8 Abs. 3 S. 2

EStG § 4 Abs. 1 S. 1

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2

**Leitsätze:**

1. Schuldrechtliche Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter oder einer den Gesellschaftern nahestehenden Person sind steuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn von Anfang an klare und eindeutige Vereinbarungen vorliegen. Das gilt auch für Mietverträge. (redaktioneller Leitsatz)
2. Daher führt die Untervermietung eines Raumes in der Wohnung des beherrschenden Gesellschafters an die GmbH nicht zu einer vGA, wenn in einem zwar äußerst kurzen, aber ausreichend klar formulierten schriftlichen Mietvertrag die essentialia negotii (Mietobjekt, Mietpreis und Beginn des Mietverhältnisses) geregelt und Anhaltspunkte gegen die tatsächliche Durchführung des Mietvertrages nicht ersichtlich sind. Die gesetzlichen Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer sind auf der Ebene der GmbH nicht anwendbar. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Verdeckte Gewinnausschüttung

**Fundstellen:**

GmbH-Stpr 2021, 311

GmbHR 2021, 1064

StEd 2021, 441

EFG 2021, 1118

DStRE 2022, 477

LSK 2021, 13573

**Tatbestand**

I.

1

Die Klägerin ist eine GmbH. Sie erhielt ab 11.10.2007 die Erlaubnis zur gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung. Die Klägerin ist eine 100-%-ige Tochtergesellschaft der P-GmbH. Ebenso ist die Y AG (AG) mit dem Sitz in der Schweiz eine 100-%-ige Tochtergesellschaft der P-GmbH. Die AG unterhält Geschäftsverbindungen in Form von Beratungsleistungen und Fahrzeugüberlassungen zur Klägerin. Alleiniger Gesellschafter der P-GmbH ist S. S war im Streitzeitraum alleiniger Geschäftsführer der Klägerin und der P-GmbH. Bei der AG war er Direktor des Verwaltungsrats. S war weiterhin mit 86,4 % an der I-GmbH in X beteiligt. Die Klägerin führte eine Arbeitnehmerüberlassung an die I GmbH durch. S hatte weder bei der P-GmbH, noch bei der I GmbH, noch bei der Klägerin einen Geschäftsführeranstellungsvertrag und bezog auch kein Gehalt. Bei der AG bezog er für seine Tätigkeit als Geschäftsleiter ein Gehalt und beriet in dieser Funktion die I GmbH sowie die Klägerin.

2

Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung für die Jahre 2008-2013 erließ das beklagte Finanzamt aufgrund der getroffenen Feststellungen des Betriebsprüfers (vergleiche Betriebsprüfungsbericht vom 20. Dezember 2017) mit Datum vom 15. Dezember 2017 geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer 2008-2013, gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 27 ff. KStG zum 31.12.2008 bis 31.12.2013 und Gewerbesteuerermessbescheid 2008-2013, gegen die die Klägerin am 8. Januar 2018 Einspruch einlegte. Streitig ist zwischenzeitlich nur noch folgender Punkt:

### 3

Mit Mietvertrag vom 10. Dezember 2004 vermietete S ab dem 1.1.2005 in einer von ihm angemieteten Wohnung in K an die Klägerin zwei Büroräume mit ca. 35 m<sup>2</sup> sowie die Mitbenutzung der Teeküche und der Toilette für einen monatlichen Mietpreis von 352,79 EUR. Der schriftliche Mietvertrag, auf den hinsichtlich der Einzelheiten Bezug genommen wird, wurde von S sowohl als Vermieter, als auch für die Klägerin als Mieter unterzeichnet. Nach Auffassung des Finanzamts wurde das Mietverhältnis nicht wie unter fremden Dritten ausgestaltet und auch nie als solches tatsächlich durchgeführt. Der Mietvertrag sei nicht wie unter fremden Dritten üblich ausgestaltet worden. Es sei keine Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räume getroffen worden. Auch sei keine Abrede über die Zahlung der Mietnebenkosten getroffen worden. Bei den gemieteten Räumen handle es sich um eine Wohnung und nicht um Büroräume. Die Räume seien am 29.8.2014 durch Beamte der Zollfahndung aufgrund eines Durchsuchungsbeschlusses durchsucht worden. Bei der Durchsuchung seien in den Räumen keine Geschäftsunterlagen der Klägerin vorgefunden worden. Hinweise auf das Vorhandensein einer Zweigstelle der Klägerin, wie von ihr behauptet, hätten in diesen Räumen nicht festgestellt werden können. Für die Beamten habe der Eindruck bestanden, dass die Räumlichkeiten für Wohnzwecke des S genutzt worden seien. Büromöbel seien keine vorhanden gewesen. Mit Ausnahme eines nicht angeschlossenen älteren Computers hätten sich keine anderen Telekommunikationsgeräte in der Wohnung befunden. Eine übliche Büroausstattung sei auch aus den von der Klägerin übersandten Fotos nicht ersichtlich. Allenfalls handle es sich um eine behelfsmäßig eingerichtete Arbeitsecke, welche ein dauerhaftes und den arbeitsschutzrechtlichen Vorschriften genügendes Arbeiten nicht bzw. nur sehr schwer ermögliche. Den Mitarbeitern der Klägerin stünden in den Räumlichkeiten der I-GmbH in X eigene Arbeitsplätze zur exklusiven Nutzung zur Verfügung. Es sei daher anzunehmen, dass die Räume S während seiner Anwesenheit bei der I-GmbH in X als Wohnung dienten. Die Mietaufwendungen in Höhe von jährlich 4.233 EUR seien daher als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

### 4

Die Klägerin legte zunächst mit Datum vom 6. Mai 2019 Untätigkeitsklage ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2020 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

### 5

Die Klägerin trug zur Begründung der Klage vor, dass in den Räumlichkeiten insbesondere von der Geschäftsführung Besprechungen mit Geschäftspartnern abgehalten werden. Auch Mitarbeiter nutzten regelmäßig die Räumlichkeiten. Sie bezog sich auf den dem FA übersandten Grundriss der Wohnung in K. Die von der Klägerin angemieteten beiden Büroräume beträfen den dort eingezeichneten großen Büroraum, der früher aus zwei einzelnen Räumen bestanden habe und bei dem die Trennwand entfernt worden sei. Soweit das Finanzamt die Ausstattung der Räume als Arbeitsplatz bemängle, sei dem entgegenzuhalten, dass es ihr überlassen sei, wie ein entsprechender Arbeitsplatz eingerichtet werde und ob dort ein dauerhaftes und den arbeitsschutzrechtlichen Vorschriften genügendes Arbeiten möglich sei. Tatsache sei, dass in den Räumlichkeiten Besprechungsmöglichkeiten sowie sonstige Arbeitsmittel zur Verfügung stünden. Entgegen der Behauptung des Finanzamts befänden sich in den Räumlichkeiten neben den üblichen Kommunikationseinrichtungen wie Telefon und Internetzugang weiter ein Faxgerät, Drucker, Computer, Schreibtisch und ein großer Konferenz-Besprechungstisch. Sie verweist auf die im Einspruchsverfahren vorgelegten Unterlagen, nämlich Fotos der Büroausstattung und des Besprechungstisches sowie die Anschaffungsrechnung für die Telefonanlage nebst Faxgerät für die Räume in der ...straße in K, datierend vom 23.3.2004 sowie zwei Rechnungen der Telekom für den betreffenden Telefonanschluss aus dem Jahr 2014. Es bestehe ein eigener Briefkasten in der Gemeinschaftsbriefkastenanlage mit der Beschriftung „Y GmbH“. Auch auf dem Klingelschild sei der Firmenname angebracht. Auf eine konkrete Abrechnung der Nebenkosten sei verzichtet worden, da S die Kostenbeteiligung der Klägerin direkt an den Vermieter durchgeleitet habe. Da der Klägerin die Räume nur

zum Teil überlassen worden seien, habe eine Nebenkostenabrechnung, wie sie das Finanzamt fordere, nicht erstellt werden können, da Strom und Wasserverbrauch nicht mit eigenen Zählern gemessen und abgerechnet worden seien. Es sei auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin am Standort K einen Umsatz in Höhe von ca. 300.000 EUR - 400.000 EUR pro Jahr erwirtschaftet habe. Die dafür anfallenden Mietkosten seien also im Ergebnis marginal.

**6**

Die Klägerin beantragt,

die Aufhebung der Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer 2008 bis 2013, gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach §§ 27 ff KStG zum 31.12.2008 bis 31.12.2013, Gewerbesteuerermessbetrag 2008 bis 2013, jeweils vom 15. Dezember 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2020.

**7**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen und beruft sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung.

**8**

Das Gericht hat die Klägerin aufgefordert, den Mietvertrag zwischen S und seinem Vermieter über die Anmietung der Räume in der ...-straße, K, vorzulegen. Auf den mit Schreiben vom 23. Februar 2021 vorgelegten Mietvertrag wird Bezug genommen.

**9**

Mit Beschluss vom 22. März 2021 wurde der Rechtsstreit dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (§ 6 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

**10**

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 19. April 2021 wird Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

II.

**11**

Die Klage ist begründet.

**12**

1. Eine verdeckte Gewinnausschüttung - vGA - i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) setzt bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) voraus, die durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht und sich auf den Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt; dabei muss diese Unterschiedsbetragsminderung die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z. B. BFH-Urteile vom 07.08.2002 I R 2/02, BStBl II 2004, 131; vom 06.04.2005 I R 15/04, BStBl II 2006, 196; vom 03.05.2006 I R 124/04; vom 18.03.2009 I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH-Urteil vom 16.03.1967 I 261/63, BStBl III 1967, 626). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses ist im allgemeinen gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters den Vermögensvorteil einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewähren würde (vgl. BFH-Urteile vom 24. August 1983 I R 16/79, BFHE 140, 167, BStBl II 1984, 273, und vom 23. Mai 1984 I R 294/81, BFHE 141, 266, BStBl II 1984, 673, und vom 17. Oktober 1984 I R 22/79, BFHE 142, 276, BStBl II 1985, 69). Im Verhältnis der Kapitalgesellschaft und einem - wie im Streitfall - beherrschenden Gesellschafter wird die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses bereits angenommen, wenn es für die Leistungen der Kapitalgesellschaft an einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung fehlt (vgl. BFH-Urteile vom 10. Juli 1974 I R 205/72, BFHE 113, 218, BStBl II 1974, 719 und vom 26. Juli 1978 I R 138/76, BFHE 125, 557, BStBl II 1978, 659).

### 13

Zwar handelt es sich bei S unstreitig um einen im Verhältnis zur Klägerin mittelbar beherrschenden Gesellschafter. Anhaltspunkte dafür, dass die Mietzahlungen der Klägerin an S ganz oder teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden sind, kann das Gericht jedoch nicht erkennen.

Schuldrechtliche Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter oder einer den Gesellschaftern nahestehenden Person sind steuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn von Anfang an klare und eindeutige Vereinbarungen vorliegen. Das gilt auch für Mietverträge. Zwischen der Klägerin und S wurde vor Beginn des Mietverhältnisses ein schriftlicher Mietvertrag geschlossen, der zwar äußerst kurz ist, aber die essentialia negotii, nämlich Mietobjekt, Mietpreis und Beginn des Mietverhältnisses enthält. Der Mietvertrag ist auch ausreichend klar formuliert, es steht unzweideutig fest, auf welche Räume sich das Mietverhältnis bezieht. Die Klägerin hat hierzu einen Grundriss der Wohnung sowie den Mietvertrag, den S über die Wohnung mit seinem Vermieter geschlossen hat, vorgelegt. Es ergibt sich daraus nicht den geringsten Zweifel, dass es sich bei den genannten 2 Büroräumen um den im Grundriss eingezeichneten großen Büroraum handelt, der nach dem glaubhaften Vortrag der Klägerin aus ursprünglich 2 Räumen bestand und der nach dem Herausnehmen der Zwischenwand zu einem Raum verbunden wurde. Unschwer lässt sich anhand der im Grundriss eingezeichneten Maße auch feststellen, dass die im Mietvertrag genannte Größe von ca. 35 m<sup>2</sup> mit dem im Grundriss eingezeichneten Büroraum übereinstimmt. Auch die Höhe des Mietpreises ist eindeutig bestimmt. Da nicht vereinbart wurde, dass der Mieter an den Betriebskosten beteiligt wird, handelt es sich um eine Bruttomiete (§ 556 BGB). Da keine weiteren mietvertraglichen Regelungen getroffen worden sind, greift im Übrigen die gesetzliche Regelung nach dem BGB ein. Dies führt weder zu einer unklaren, noch zu einer - am Maßstab eines Untermietverhältnisses hinsichtlich einzelner Räume einer Wohnung - unüblichen Regelung. Das Gericht kann daher nicht erkennen, dass ein entsprechender Vertrag mit einem Nichtgesellschafter nicht geschlossen worden wäre, sodass auch an einer Fremdüblichkeit kein Zweifel besteht.

### 14

Das Gericht kann auch nicht erkennen, dass der Vertrag nicht tatsächlich durchgeführt worden sei. Soweit das Finanzamt vorträgt, die Ausstattung des Raumes spreche gegen eine betriebliche Nutzung, so kann dem nicht gefolgt werden. Die Klägerin hat durch Vorlage von Fotos und Rechnungen ausreichend belegt, dass die notwendigen Kommunikationsmittel und die für eine Nutzung als Büro notwendigen Gegenstände vorhanden waren. Soweit sich das Finanzamt auf die Feststellungen der Beamten der Zollfahndung im Rahmen der Durchsuchung am 29.8.2014 beruft, so sind diese zu wenig substantiiert. Insbesondere spricht der Umstand, dass keine Geschäftsunterlagen der Klägerin vorgefunden worden sind, nicht dagegen, dass sie tatsächlich von ihr genutzt worden sind. Es wird darauf verwiesen, dass das Finanzamt die Feststellungslast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung trägt.

### 15

Zu Unrecht beruft sich das Finanzamt auch darauf, dass wegen der Einbindung der Räume in die häusliche Sphäre von S die Regelungen über das häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nummer 6b EStG anwendbar sind. Aus der Sicht der Klägerin, die hier zu beurteilen ist, liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor.

### 16

2. Zwar hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung einen Antrag auf Aufhebung der geänderten Steuerbescheide gestellt. Das Gericht ist an die wörtliche Fassung des Klageantrags jedoch nicht gebunden, da dieser dem erkennbaren Klageziel nicht entspricht (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Die Klägerin hat sich mit ihrer Klage von vornherein nur gegen den Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen des Mietverhältnisses mit S gewendet, die übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung wurden von ihr jedoch akzeptiert. Sie hat mit Schriftsatz vom 20. April 2021 ihren Klageantrag auch entsprechend präzisiert. Sie begehrt daher tatsächlich keine Aufhebung, sondern eine Änderung der angefochtenen Bescheide. Gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO wird dem Finanzamt auferlegt, die angefochtenen Bescheide neu zu berechnen, indem von einem Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen von jährlich 4.233 EUR abgesehen wird.

### 17

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.