
BUNDESFINANZHOF

Eine vertragswidrige private PKW-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft stellt in Höhe der Vorteilsgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Der Vorteil ist nicht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1 % des Listenpreises, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung zuzüglich angemessenen Gewinnaufschlags zu bewerten (Bestätigung des Senatsurteils vom 23. Februar 2005 I R 70/04, BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882).

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2
EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2

Urteil vom 23. Januar 2008 I R 8/06

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 2. Mai 2005 5 K 1131/03 (EFG 2006, 665)

Gründe

I.

Streitig ist der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) betreffend die Nutzung eines Dienstwagens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer.

Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, ist der Betrieb einer Buchbinderei. Gesellschafter waren in den Streitjahren 1998 bis 2000 zu jeweils 50 % X als Alleingeschäftsführer sowie dessen Mutter. Nach dem Anstellungsvertrag war der Geschäftsführer "nicht berechtigt, Fahrzeuge der Gesellschaft für private Zwecke zu nutzen". Am 24. April 1998 wurde auf den Namen der Klägerin ein (zweisitziger) PKW Jaguar XJR V8 (Bruttolistenpreis lt. Leasingfirma: 138 800 DM) zugelassen. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Für bestimmte "auswärtige Betankungen, Betankungen an Sonn- und Feiertagen sowie die Betankungen an Wochenenden" konnte nach der Einschätzung einer Außenprüfung ein "betrieblicher Zusammenhang" von der Klägerin nicht dargelegt werden. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte für die Streitjahre eine vGA nach der sogenannten 1 %-Methode zuzüglich Umsatzsteuer einkommenserhöhend an.

Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz gab der Klage durch Urteil vom 2. Mai 2005 5 K 1131/03 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 665) statt.

Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts.

Es beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 2. Mai 2005

5 K 1131/03 aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung durch den Senat zur Höhe der vGA nicht aus.

1. 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 (mit-)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; dabei muss diese Unterschiedsbetragsminderung die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 6. April 2005 I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; vom 3. Mai 2006 I R 124/04, BFHE 214, 80). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, z.B. Urteil vom 23. Februar 2005 I R 70/04, BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882).

2. a) Eine vGA ist hiernach dem Grunde nach gegeben. Das FG ist bei seiner Entscheidung aufgrund einer Würdigung der Sachumstände des konkreten Falles davon ausgegangen, dass eine Privatnutzung des PKW durch den Gesellschafter-Geschäftsführer vorgelegen hat. Die Klägerin habe den entsprechenden Anscheinsbeweis (keine Führung eines Fahrtenbuchs; keine organisatorischen Maßnahmen, um eine Privatnutzung auszuschließen; unbeschränkte Zugriffsmöglichkeit des Geschäftsführers auf den PKW; s. dazu z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Mai 1999 VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330; vom 13. April 2005 VI B 59/04, BFH/NV 2005, 1300; vom 27. Oktober 2005 VI B 43/05, BFH/NV 2006, 292; BFH-Urteil vom 7. November 2006 VI R 19/05, BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2006 VI B 20/06, BFH/NV 2007, 716; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 27. Juni 2007 12 K 8253/06 B, EFG 2007, 1731) nicht widerlegt. Der erkennende Senat ist an diese dem Tatsachenbereich zuzuordnende Feststellung, die von den Beteiligten nicht angegriffen wurde, gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO; s. insoweit insbesondere BFH-Urteil in BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 716); eine Privatnutzung steht damit revisionsrechtlich fest. Sie löst im Umfang der entsprechenden Minderung des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG

(i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) eine vGA aus (s. insoweit Pust, Steuer und Wirtschaft 2006, 324, 328).

b) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil in BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882 entschieden, dass die vertraglich nicht geregelte private PKW-Nutzung durch den Geschäftsführer und Ehemann der Alleingesellschafterin einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellt. Daraus und aus den allgemeinen Grundsätzen der Senatsrechtsprechung zum Ansatz einer vGA ist abzuleiten, dass in den Fällen, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs-PKW ohne entsprechende Gestattung der Gesellschaft für private Zwecke nutzt, eine vGA anzusetzen ist (s. z.B. Gosch, KStG, § 8 Rz 716; Klingebiel in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Anhang zu § 8 Abs. 3 KStG "Kraftfahrzeugkosten" Rz 1, 3 f.; B. Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 1199.1; Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz 900 "Kraftfahrzeugkosten"; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 410; Junge, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1998, 833, 834; Briese, GmbH-Rundschau 2005, 1271, 1274 f.; s.a. FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 26. Oktober 2005 2 K 1763/02, EFG 2006, 115, 117; FG Berlin-Brandenburg in EFG 2007, 1731). So gesehen ist nur diejenige Nutzung des PKW betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.

c) Die Vorinstanz hat sich im Rahmen der Prüfung, ob die durch die Privatnutzung ausgelöste Minderung des Unterschiedsbetrags durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, demgegenüber auf die Rechtsprechung des VI. Senats des BFH (Beschlüsse in BFH/NV 1999, 1330; vom 19. Dezember 2003 VI B 281/01, BFH/NV 2004, 488, und in BFH/NV 2005, 1300) bezogen und ist von einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung (Arbeitslohn) ausgegangen. Der VI. Senat hat auf entsprechende Anfrage durch den erkennenden Senat (Beschluss vom 21. August 2007) jedoch mitgeteilt, dass er an seiner bisherigen Rechtsauffassung nicht länger festhält (Beschluss vom 15. November 2007 VI ER -S- 4/07). Die Frage danach, ob die private Nutzung des PKW gesellschaftlich (mit-)veranlasst ist, wird sonach vom I. Senat des BFH (für die Ebene der Kapitalgesellschaft) und vom VI. Senat des BFH (für die Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers) übereinstimmend beantwortet; die Unterschiedsbetragsminderung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der Kapitalgesellschaft ist folglich objektiv geeignet, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

3. Zur Bewertung der vGA ist auf das Senatsurteil in BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882 zu verweisen: Die vGA ist nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (1 % des Listenpreises des Fahrzeugs, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) zu bewerten. Auch wenn dieser Wert --jedenfalls vor dem Inkrafttreten des § 32a KStG (Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006,

2878, BStBl I 2007, 28)-- bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer für die einkommensteuerrechtliche Erfassung des Nutzungsvorteils unbeschadet dessen Qualifizierung als Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder als vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) maßgeblich sein mag (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 488; s.a. FG des Landes Brandenburg in EFG 2006, 115; FG Berlin-Brandenburg in EFG 2007, 1731; Kuhfus, EFG 2006, 666; zu einem entsprechenden Ansatz aus Praktikabilitätsgründen: Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt vom 21. November 2005, Der Betrieb 2005, 2661; OFD Erfurt vom 3. November 2005, DStR 2006, 97), ist dieser Wert im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht heranzuziehen. Der Vorteil ist hier vielmehr ausschließlich nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten, was in der Regel zum Ansatz des gemeinen Wertes führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht (s. auch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 715; zustimmend z.B. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG Rz 302 "Dienstwagen"; Blümich/Rengers, a.a.O., § 8 KStG Rz 900 "Kraftfahrzeugkosten").

4. Da die Vorinstanz --von ihrem Rechtsstandpunkt ausgehend zu Recht-- zur Bewertung der vGA keine Feststellungen getroffen hat, ist das Urteil aufzuheben und die Sache zur Nachholung dieser Feststellungen zurückzuverweisen.