41

KSt ■ ESt

Nicht kostendeckende Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH

KStG § 8 ■ EStG § 20

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein verlustbringendes Geschäft einer Kapitalgesellschaft, wie z. B. die Vermietung einer Immobilie an einen Gesellschafter, zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt und wie diese vGA zu bemessen ist, wirft Probleme auf. Der BFH hat sich mit dieser Problematik erneut befasst.

Sachverhalt

Die X-GmbH hat ein „normal" ausgestattetes Einfamilienhaus erworben, das sie ihrem Alleingesellschafter und alleinigen Geschäftsführer A zu privaten Wohnzwecken vermietet hat. Vereinbart wurde die ortsübliche Marktmiete von monatlich 1.500 Euro. Die Vermietung zur ortsüblichen Marktmiete ist allerdings stark verlustträchtig. Das Finanzamt will den Ansatz der Marktmiete nicht akzeptieren. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte sich die entstandenen Kosten in voller Höhe über die sog. Kostenmiete plus Gewinnzuschlag erstatten lassen. Daher sei in Höhe der Differenz von einer vGA auszugehen.

Frage

Liegt in Höhe der Differenz zwischen der Kostenmiete plus Gewinnzuschlag und der vereinbarten Miete eine vGA vor?

Antwort

Ja, es liegt eine vGA vor.

Begründung

Kostenmiete bei aufwändig gestalteten Einfamilienhäusern

Im Rahmen von Vermietungsverhältnissen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern ist dann von einer vGA auszugehen, wenn die Gesellschaft als Vermieter ein unangemessen niedriges Entgelt verlangt. Der BFH[1] hat entschieden, dass ein

1 BFH vom 17.11.2004 I R 56/03 (BFH/NV 2005 S. 793).

ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nur dann bereit sei, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden. Der BFH verwirft den Ansatz der Marktmiete und gibt der sog. Kostenmiete plus Gewinnaufschlag den Vorzug. Im Urteilsfall handelte es sich um eine aufwändig gestaltete Immobilie.

Unterschiedliche FG-Rechtsprechung bei normaler Ausstattung

Zu der Frage, ob auch bei einem „normal" ausgestatteten Einfamilienhaus die Kostenmiete zzgl. Gewinnzuschlag maßgebend ist, gibt es divergierende FG-Rechtsprechung. Das FG Baden-Württemberg[2] ist der Ansicht, dass keine vGA vorliegt, wenn die Vermietung zu einer angemessenen ortsüblichen, aber nicht kostendeckenden Miete erfolgt. Ist die Kostenmiete in dem betreffenden Ort und in dem betreffenden Zeitraum auch von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer unter keinen denkbaren Umständen zu erzielen, fehlt es nach Auffassung des FG Baden-Württemberg an einem verbilligten Wohnen; der vereinbarte und gezahlte Mietzins ist nicht unangemessen niedrig.

Das FG Köln[3] hat dagegen entschieden, dass in den Fällen, in denen eine GmbH ihrem Gesellschafter ein Wohnhaus zu einem nicht kostendeckenden Preis zur Nutzung überlässt, der Fremdvergleich stets unter Zugrundelegung der Kostenmiete und nicht der Marktmiete vorzunehmen ist. Eine Differenzierung zwischen „aufwändig gestalteten" und „normalen" Einfamilienhäusern ist danach nicht vorzunehmen.

BFH: Grundsätzlich Kostenmiete bei Vermietung an Gesellschafter

Der BFH[4] hat sich der Auffassung des FG Köln angeschlossen und fordert auch bei der verlustträchtigen Vermietung von nicht aufwändig ausgestatteten Einfamilienhäusern an den Gesellschafter den Ansatz der Kostenmiete plus Gewinnzuschlag. Der BFH bestätigt damit seine frühere Rechtsprechung zu aufwändig ausgestatteten Einfamilienhäusern und weitet sie auf normal ausgestattete Einfamilienhäuser aus. Grundlage der Berechnung der Kostenmiete ist nach Auffassung des BFH die II. BV, wobei steuerliche Vorteile, die der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zustehen (etwa AfA für Baudenkmäler gem. § 7i EStG), hiervon abweichend nicht zu berücksichtigen sind, soweit sie die

2 FG Baden-Württemberg vom 05.08.2014 6 K 24/13.
3 FG Köln vom 22.01.2015 10 K 3204/12 (EFG 2015 S. 786).
4 BFH vom 27.07.2016 I R 8/15 (BStBl 2017 II S. 214) und I R 12/15 (BStBl 2017 II S. 217).

reguläre AfA (§ 7 EStG) übersteigen. Einzubeziehen ist jedoch eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals.

Verfasser: Werner Ruscheinsky, Steueroberamtsrat a. D., Kemmenau