BFH v. 09.07.2003 - I R 48/02 BStBl 2004 II S. 425

Zinsaufwand bei unterdurchschnittlicher Eigenkapitalquote

Leitsatz

Zinsen für ein Darlehen, das eine Trägerkörperschaft einem Betrieb gewerblicher Art gewährt, führen insoweit zu vGA, als die Darlehensmittel eine unzureichende Eigenkapitalausstattung des Betriebs ausgleichen. Die dabei als Maßstab zugrundezulegende angemessene Eigenkapitalquote bestimmt sich im jeweiligen Einzelfall nach der Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft im maßgeblichen Zeitraum (Anschluss an BFH-Urteil vom 1. September 1982 I R 52/78, BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147); ihre Ermittlung obliegt dem FG.

Gesetz(e):

FGO § 96 Abs. 1FGO § 118 Abs. 2KStG § 1 Abs. 1 Nr. 6KStG § 4KStG § 8 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2KStR 1995 Abschn. 28 Abs. 3 Satz 4 KStR 1995 Abschn. 28 Abs. 3 Satz 4KStR 1985/1990 Abschn. 27a Abs. 3 Satz 4 KStR 1985/1990 Abschn. 27a Abs. 3 Satz 4

Instanzenzug:

FG München, Außensenate Augsburg, vom 14 (EFG 2002, 1191) BFH I R 48/02 (Verfahrensverlauf) BFH - I R 48/02, Verfahrensverlauf BFH - I R 48/02, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie betrieb in den Streitjahren 1993 bis 1995 ein Kurheim. Dieser Betrieb wurde sowohl durch Eigenkapital, unverzinsliches Gesellschafter-Fremdkapital (Verrechnungskonto), verzinsliches Gesellschafter-Fremdkapital (Darlehen) als auch (in geringem Umfang) durch sonstiges Fremdkapital finanziert.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) behandelte im Anschluss an eine Außenprüfung in den Streitjahren 1993 bis 1995 angefallenen Zinsaufwand des Kurheims für von der Klägerin als Trägerkörperschaft zur Verfügung gestellte Darlehen unter Bezugnahme auf Abschn. 28 Abs. 3 Satz 4 der Körperschaftsteuerrichtlinien —KStR— 1995 (Abschn. 27a Abs. 3 Satz 4 KStR 1985/1990) in dem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), als das Eigenkapital des Betriebs unter 30 v.H. seines Aktivvermögens am Anfang des jeweiligen Kalenderjahres lag. Demgegenüber beantragte die Klägerin im Klageverfahren, nur insoweit von Eigenkapital des Betriebs gewerblicher Art (BgA) mit der Folge einer Behandlung des entsprechenden Teils des Zinsaufwandes als vGA auszugehen, als eine Eigenkapitalquote von 26 % unterschritten worden sei.

Die Klage hatte Erfolg.

Mit seiner Revision beantragt das FA, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat —unter Beachtung seiner Bindung an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO)— zu Recht entschieden, dass im Streitfall vGA nur insoweit vorliegen, als die streitigen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Zinsen auf von der Klägerin ihrem BgA zur Verfügung gestelltem (Fremd-)Kapital beruhen, das dessen "Eigenkapital" auf 26 v.H. des Aktivvermögens auffüllt.

1. Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sind BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Dies sind —wie das von der Klägerin betriebene Kurheim— Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Allerdings ist nach dem Wortsinn des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG die Körperschaft des öffentlichen Rechts, soweit sie BgA unterhält, selbst Subjekt der Körperschaftsteuer in Hinblick auf jeden einzelnen Betrieb (Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 13. März 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391).

2. Das Einkommen des BgA ist somit gesondert und gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1977 u.a. nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermitteln (BFH-Urteil vom 1. Juli 1987 I R 197/83, BFHE 150, 534, BStBl II 1987, 865). Dabei ist davon auszugehen, dass zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA rechtsgeschäftliche Vereinbarungen getroffen werden können, obwohl der BgA als solcher kein eigenes Rechtssubjekt darstellt (BFH-Urteile vom 1. September 1982 I R 52/78, BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147; vom 14. März 1984 I R 223/80, BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496). Dies schließt grundsätzlich die steuerrechtliche Anerkennung von Regelungen der Trägerkörperschaft in Bezug auf den BgA ein, wie vorliegend über verzinsliche Darlehen.

Schließlich finden auf die Beziehungen zwischen der Klägerin als Trägerkörperschaft und dem BgA auch die Grundsätze über vGA entsprechende Anwendung, wie sie zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern gelten (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

3. a) Besteht zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA ein Darlehensverhältnis, stellt die Rechtsprechung bei der Prüfung, ob eine vGA vorliegt, seit jeher darauf ab, ob das von der Trägerkörperschaft zur Verfügung gestellte Eigenkapital (Widmungskapital und offene Reserven) ausreichend ist, d.h. einen bestimmten Teil der Aktivseite der Bilanz erreicht, oder eine bei gleichartigen Unternehmen übliche Finanzierung durchgeführt worden ist (BFH-Urteil vom 17. Januar 1964 III 65/63 U, BFHE 78, 395, BStBl III 1964, 154). Soweit das zur Verfügung gestellte Eigenkapital diesem Maßstab nicht entspricht, ist das von der Trägerkörperschaft zur Verfügung gestellte Darlehen als Eigenkapital zu behandeln mit der Folge, dass dafür angefallene Zinsen vGA darstellen. Damit soll eine Gleichstellung des BgA mit vergleichbaren privaten Unternehmen erreicht werden, da —wie Kapitalgesellschaften mit einem bestimmten Nennkapital— auch BgA mit einem angemessenen Eigenkapital auszustatten sind. Insoweit ist ein Zinsaufwand nicht darstellbar (BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147; Bott in Arthur Andersen, Körperschaftsteuergesetz 2003, § 4 KStG Anm. 329). Dabei ist die ältere Rechtsprechung davon ausgegangen, dass die angemessene Eigenkapitalquote in der Regel 40 v.H. des Aktivvermögens beträgt (BFH-Urteile vom 6. August 1962 I 65/60 U, BFHE 75, 502, BStBl III 1962, 450; vom 24. Juni 1970 I R 10/69, BFHE 99, 373, BStBl II 1970, 694).

b) Der erkennende Senat hält an dem Grundsatz fest, wonach das maßgebende Eigenkapital des BgA nach einem bestimmten Prozentsatz seines Aktivvermögens zu bemessen ist (BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147). Er verkennt dabei nicht, dass dies bei der Einkommensermittlung der Körperschaften des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihrer BgA insoweit zu einer Abweichung gegenüber der Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften führen kann, als bei letzteren die Quote der Eigenfinanzierung grundsätzlich nicht zu steuerlichen Konsequenzen führt (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 1975 I R 135/74, BFHE 117, 467, BStBl II 1976, 226, m.w.N.). Diese Unterschiedlichkeit ist jedoch durch die Besonderheiten der Beziehungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts zu ihren BgA gerechtfertigt. Wie einem BgA grundsätzlich keine eigene Rechtsper-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sönlichkeit zukommt, sind betriebsnotwendige Gegenstände für steuerliche Zwecke seinem Betriebsvermögen zuzurechnen, ohne dass die Trägerkörperschaft eine entsprechende Zuweisung vorgenommen hat (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juli 1964 I 136/62 U, BFHE 80, 235, BStBl III 1964, 559; vom 12. Juli 1967 I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679). Dem entspricht es, die Frage, inwieweit von einer Trägerkörperschaft dem BgA zur Verfügung gestelltes Kapital steuerlich als Fremdkapital anzuerkennen ist, nach objektiven Kriterien zu beurteilen, die von der Disposition der Trägerkörperschaft unabhängig sind. Diese "Umqualifizierung" ist nicht konstitutiv, sondern dient ausschließlich dem Ziel, die Höhe des Zinsaufwandes zu ermitteln, der als abzugsfähig anzuerkennen ist.

c) Die so zugrunde zulegende Eigenkapitalquote hat sich regelmäßig an der Eigenkapitalausstattung gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft im maßgebenden Zeitraum zu orientieren (BFH-Urteile in BFHE 78, 395, BStBl III 1964, 154 ; in BFHE 75, 502, BStBl III 1962, 450; in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147; Bott in Arthur Andersen, a.a.O., Anm. 330; Erhard in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, 2003, § 4 KStG Anm. 104; Felder in Dötsch/Eversberg/ Jost/Witt, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und Einkommensteuergesetz, 2003, § 4 KStG Anm. 76; Augsten in Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2002, § 4 KStG Anm. 53; wohl auch Herrmann in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, 2003 § 4 KStG Anm. 16).

Diese übliche Eigenkapitalquote (Kapitalstruktur) privater Unternehmen unterliegt aber zwangsläufig Veränderungen in Abhängigkeit von den gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Bedingungen. Daher kann auch der zur Abgrenzung des Eigenkapitals von BgA in Anlehnung an die Kapitalausstattung privater Unternehmen zugrunde zulegende Prozentsatz des Aktivvermögens nicht festgeschrieben werden; er ist vielmehr an die Verhältnisse der jeweils streitbefangenen Zeiträume anzupassen (BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147). Diese Anpassung kann in der Zugrundelegung eines —verglichen mit der bisherigen Bezugsgröße-- geminderten, unter entsprechenden Umständen aber auch höheren Prozentsatzes bestehen. Andernfalls würden Körperschaften mit ihren BgA im Verhältnis zu ihren ähnlich strukturierten privatwirtschaftlichen Mitbewerbern unzulässig steuerlich benachteiligt oder bevorzugt werden.

4. Die Feststellung, wie sich die Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft in den maßgebenden Zeiträumen entwickelt hat, ist Sache des FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147). An diese Feststellung ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Vorliegend hat das FG sich bei seiner Feststellung der angemessenen Eigenkapitalquote in den Streitjahren auf die —teils von der Klägerin vorgelegten, im Übrigen vom FG selbst beschafften— diesen Zeitraum betreffenden gesamtwirtschaftlichen Statistiken in den Monatsberichten der Deutschen Bundesbank gestützt. Auf diese Erkenntnismöglichkeit verweist auch das BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147. Daraus war eine erheblich niedrigere Eigenkapitalquote als die vom FA geforderten 30 % des Aktivvermögens zu entnehmen. Aus dem Monatsbericht für Oktober 1994 hat das FG entnommen, dass sich die durchschnittliche Eigenkapitalquote in den Vorjahren auf lediglich 18,4 % des Aktivvermögens belaufen hat. Diese Entwicklung hat sich in den Folgejahren fortgesetzt. Dem FG ist, wie es selbst ausführt, zwar nicht gelungen, in ausreichendem Umfang branchenspezifische Kennzahlen zu ermitteln. Es hat auch innerhalb des Bereichs der Dienstleistungsunternehmen (Gesundheitswesen) die Möglichkeit einer Differenzierung erkannt. Dennoch durfte es auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnismöglichkeiten und allgemeiner Erfahrung davon ausgehen, dass sich der im Streitfall betroffene Teil der Gesundheitsbranche "Kurwesen" der allgemeinen Entwicklung folgend und durch die verschiedenen Phasen der Gesundheitsreform veranlasst seit Mitte der 80er Jahre in einem Abwärtstrend befunden hat. Diese Annahme ist zumindest möglich, sie verletzt keine Denkgesetze und wird durch bestehende Erfahrungssätze bestätigt. Nachdem auch die Beteiligten im Klageverfahren erklärt haben, keine aussagekräftigen Vergleichszahlen anderer Unternehmen derselben oder

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

vergleichbarer Branchen vorlegen zu können, war das FG daher auf der Grundlage der allgemeinen (negativen) Entwicklung der Kapitalstruktur vor und im streitigen Zeitraum befugt, zumindest die von der Klägerin für ihren BgA anerkannte Eigenkapitalquote von 26 % des Aktivvermögens als noch angemessen zu werten. Dabei konnte es dahingestellt sein lassen, ob die Beteiligten ihr Erkenntnispotential tatsächlich ausgeschöpft und so ihrer Ermittlungspflicht genügt haben.

5. Entgegen der Auffassung des FA war das FG insbesondere auch nicht an die Verwaltungsregelung in Abschn. 28 Abs. 3 Satz 4 KStR 1995 (Abschn. 27a Abs. 3 Satz 4 KStR 1985/1990) gebunden, wonach ein BgA "grundsätzlich mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet ist, wenn das Eigenkapital mindestens 30 % des Aktivvermögens beträgt". Auch wenn vielfach auf diese Regelung hingewiesen wird (vgl. Bott in Arthur Andersen, a.a.O., Anm. 330; Felder in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, a.a.O.; Baur in Schöberle/Hofmeister, Körperschaftsteuergesetz, 2001, § 4 KStG Anm. 54; Augsten in Lademann, a.a.O.; Streck, Körperschaftsteuergesetz, 5. Aufl., § 4 KStG Anm. 29; vgl. auch Urteil des Niedersächsisches FG vom 29. Juni 1999 VI 27/96, Entscheidungen der Finanzgerichte — EFG— 1999, 1043; Urteil des FG Münster vom 21. Februar 1997 I K 5796/93 K, EFG 1997, 1134), handelt es sich insoweit dennoch um eine lediglich norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, der keine Rechtsnormqualität zukommt (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 1999 III R 74/97, BFHE 191, 125, BStBl II 2001, 311). Nicht hingegen handelt es sich um eine typisierende Pauschalregelung, die grundsätzlich auch von den Gerichten zu beachten wäre. Solche (betreffend z.B. Kilometersätze, Verpflegungsmehraufwand) beruhen auf einer sachverständigen Beurteilung und Auswertung einer Vielzahl repräsentativer Einzeldaten, deren Ergebnis der Arbeitsvereinfachung aller Beteiligter und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient (BFH-Urteile vom 30. November 1979 VI R 129/78, BFHE 129, 354, BStBl II 1980, 141, vom 25. Oktober 1985 VI R 15/81, BFHE 145, 181, BStBl II 1986, 200, 206; vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754) und daher im allgemeinen auch von den Steuerpflichtigen selbst ihren steuerlichen Erklärungen zugrunde gelegt werden (BFH-Urteile vom 22. Oktober 1996 III R 203/94, BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384; vom 26. Januar 1994 VI R 118/89, BFHE 173, 174, BStBl II 1994, 529). Demgegenüber beruht die Ermittlung vergleichbarer Eigenkapitalquoten in der Privatwirtschaft wie im Streitfall zwar ebenfalls auf einer größeren Zahl repräsentativer Einzeldaten, spiegelt jedoch das Ergebnis wirtschaftlicher Entwicklungen wider, die sich nach den jeweiligen gesamtwirtschaftlichen Bedingungen richten und mit diesen verändern. Gerade auf diesen Besonderheiten beruht die Forderung nach einer Einzelfallbeurteilung und zeitgerechten Anpassung im BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147, die zu der Neuregelung des Abschn. 28 Abs. 3 KStR 1995 (Abschn. 27a Abs. 3 KStR 1985/1990) geführt hat. Im Übrigen weist das FG zu Recht darauf hin, dass auch die Richtlinienregelung in Abschn. 28 Abs. 3 Satz 2 KStR 1995 (Abschn. 27a Abs. 3 Satz 2 KStR 1985/1990) unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil in BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147 als "Anhaltspunkt" die "Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen in privatrechtlicher Form" vorgibt (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 78, 395, BStBl III 1964, 154). Diesem Vergleichskriterium ist, wie oben ausgeführt, die Berücksichtigung eingetretener Veränderungen immanent.

Das FG ist daher auch zu Recht nicht von einer vom FA im Hinblick auf Abschn. 28 Abs. 3 Satz 4 KStR 1995 (Abschn. 27a Abs. 3 Satz 4 KStR 1985/1990) für sich beanspruchten Umkehr der Beweislast oder "sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung" bei vGA (vgl. dazu BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BFH/NV 2002, 134; vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462) ausgegangen. Im Übrigen hat die Klägerin ihrerseits zur Begründung ihres Klagebegehrens statistisches Material zur Entwicklung der Eigenkapitalquote von privaten Unternehmen vorgelegt, das vom FG allerdings noch ergänzt worden ist.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
OFD Düsseldorf 13.6.2005 - S 1445 A, S 2930
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 30.1.2018 - VIII R 42/15

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH 30.1.2018 - VIII R 15/16
FG Schleswig-Holstein 8.3.2017 - 1 K 61/15
FG München 11.3.2010 - 14 K 3774/08
BFH 8.10.2008 - I R 3/06
FG Baden-Württemberg 3.12.2007 - 6 K 363/05
FG Thüringen 8.9.2005 - II 723/03
FG München 17.2.2004 - 6 K 2914/01
FG Baden-Württemberg 11.12.2003 - 10 K 219/00

Fundstelle(n):
BB 2003 S. 2390 Nr. 45
BFH/NV 2003 S. 1665
BFH/NV 2003 S. 1665 Nr. 12
BStBl II 2004 S. 425 Nr. 9
DB 2003 S. 2524 Nr. 47
DStR 2003 S. 1874 Nr. 44
DStRE 2003 S. 1367 Nr. 22
FR 2004 S. 36 Nr. 1
INF 2003 S. 849 Nr. 22
KÖSDI 2003 S. 13939 Nr. 11
NWB NAAAA-71735

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.