
Datum: 23.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 403/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0623.13K403.02.00

Tenor:

Die Bescheide für ... über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom ... werden unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom ... dahingehend geändert, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen in ... auf ... DM, in ... auf ... DM und in auf ... DM reduziert werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die weiteren Berechnungen werden dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin zu ... % und dem Beklagten zu ... % auferlegt

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die umsatzsteuerliche Beurteilung von Kostendeckungszuschüssen der Gesellschafterin der Klägerin und über die ertragsteuerliche Frage, ob der Beklagte zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Gewinnlosigkeit der

2

Klägerin zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ... gegründet. Ihre alleinige Gesellschafterin ist die X, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. 3

Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Wahrnehmung der Eigentümerinteressen der X bei der Nutzung der Immobilie Y. 4

Mit Beauftragungsvertrag vom ... übergibt die X als "Auftraggeber" der Klägerin als "Betriebsgesellschaft oder Auftragnehmer" den Betrieb der Immobilie Y unentgeltlich zur alleinigen Führung und Verwaltung. ... Der Beauftragungsvertrag sieht im Einzelnen u.a. folgende Regelungen vor: ... 5

... 6

Am ...schloss die Klägerin mit der Z Aktiengesellschaft (Managementgesellschaft) einen Betriebsführungsvertrag ab (die Klägerin wird im nachfolgenden Vertragsauszug mit BG und ihr Vertragspartner mit MG bezeichnet). Darin heißt es u.a.: 7

" Art. I 8

Vertragsgegenstand 9

1. Auftrag 10

Die BG übergibt der MG auf der Grundlage des als Anlage beigefügten Nutzungskonzeptes den nachstehend beschriebenen Betrieb zur alleinigen Führung und Verwaltung im Rahmen und während der Dauer dieses Vertrages... 11

3. Nutzungskonzept 12

... 13

Art. II 14
15

Vereinbarungen zur Betriebsführung 16

1. Grundsätzliches 17

Die MG führt den Betrieb nach den Grundsätzen ordentlicher kaufmännischer Geschäftsführung im Rahmen des vorgegebenen Nutzungskonzepts. Ihr Ziel ist das Erwirtschaften eines optimalen Betriebsergebnisses, wobei sie jedoch die besonderen Zielsetzungen der BG zu berücksichtigen hat. 18

Die MG verpflichtet sich, bei der Führung des Betriebes dieselbe Sorgfalt anzuwenden wie für alle konzerneigenen Betriebe. 19

Die MG entscheidet über alle Maßnahmen der laufenden Betriebsführung entsprechend den Vereinbarungen in diesem Vertrag. ... 20

... 21

7. Budget 22

...	23
<i>Für die Betriebsführung der MG ist der Höchstwert des Jahres-Betriebsbudgets verbindlich.</i>	24
...	
...	25
<i>Investitionen werden von der MG vorgeschlagen und bedürfen der Zustimmung der BG. Die Maßnahmen aus den genehmigten Investitionen stimmt die BG mit der MG rechtzeitig ab.</i>	26
<i>Art. III</i>	27
<i>Maßnahmen der Betriebsführung</i>	28
...	29
...	30
2. Kaufmännische Betriebsführung	31
2.6 Betriebsmittel	32
<i>Zur Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen wird die BG Betriebsmittel bereitstellen, deren Höhe sich nach dem vorgelegten und genehmigten Budget sowie dem Anforderungsplan der MG richtet....</i>	33
<i>Art. IV</i>	34
<i>Betriebsführungsgebühr</i>	35
1. Gebühren	36
<i>Die MG erhält als Entgelt für die Leistung eine Betriebsführungsgebühr in Höhe von</i>	37
<i>... % des Umsatzes und</i>	38
...	39
<i>mindestens aber ... DM.</i>	40
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die sich abschriftlich in der Vertragsakte und in den BP-Handakten befindenden Verträge und Protokolle verwiesen.	41
Die Mittelausstattung der Klägerin wurde im Rahmen ... des Beauftragungsvertrages in der Weise durchgeführt, dass die Klägerin X bereits mit Beginn des Vorjahres den " <i>Entwurf des Wirtschaftsplans der ..Y Immobilie</i> " für das Folgejahr vorlegte. In diesem Entwurf wurde durch Gegenüberstellung der voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben der Zuschussbedarf der Klägerin ermittelt (vgl. Bl. 173 f. der BP-Handakte Bd. I). Ab dem Wirtschaftsjahr ... wurde hierbei auch zusätzlich eine Position " Umsatzsteuer auf Zuschuss " berücksichtigt.	42
Auf der Grundlage dieses Wirtschaftsplanes wurde die Klägerin dann jeweils zu Beginn eines Wirtschaftsjahres mit gesondertem Schreiben ermächtigt, die Zuschussmittel im Zeitpunkt des tatsächlichen Bedarfs über die C-Bank abzurufen.	43

Der Zuschuss wurde von der Geschäftsführung nach Bedarf abgerufen. Die bewilligten Gelder wurden in der Regel auch dann in vollem Umfang abgerufen, wenn aus den Vorjahren noch ein "Überschuss" zugunsten der X bestand. In den Wirtschaftsplänen für die Streitjahre war eine solche Überzahlung, die in der Bilanz jeweils unter "Verbindlichkeiten" als "Verfügbare Betriebsmittel" bzw. "Finanzierungsmittel" ausgewiesen wurde, nicht berücksichtigt. Eine Zuordnung, inwieweit die vereinnahmten Gelder auf die zu finanzierenden Ausgabenbereiche entfallen, wurde jeweils erst nach Beendigung der Jahresabschlussarbeiten getroffen. Soweit sich in der Gewinn- und Verlustrechnung der Klägerin aus dem "operativen" Geschäft ein Verlust ergab, wurde der entsprechende Zuschuss bei der Gewinnermittlung als Ertrag berücksichtigt, so dass die Klägerin immer ein ausgeglichenes Jahresergebnis (0 DM) auswies.	
Nach den vorliegenden Bilanzen und Erläuterungen entwickelte sich das Bilanzkonto "Verfügbare Betriebsmittel"/ "Finanzierungsmittel" in den Streitjahren wie folgt (in DM):	45
....	46
Für die Buchführung der Klägerin sind zwei Buchungskreise mit Finanz- und Nebenbuchhaltung eingerichtet. Zwischen beiden Buchungskreisen besteht ein Verrechnungskonto. Im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten werden die Buchungskreise konsolidiert. Im MG-Buchungskreis werden die Geschäftsvorfälle erfasst, die aus dem mit der Managementgesellschaft abgeschlossenen Betriebsführungsvertrag resultieren. Es handelt sich damit um Geschäftsvorfälle des laufenden Verkehrs (...). Die Verarbeitung des Buchungsstoffes erfolgt durch Mitarbeiter der Managementgesellschaft. Die übrigen Geschäftsvorfälle werden im Buchungskreis der Y Immobilie von der Klägerin erfasst. Hierbei handelt es sich im wesentlichen um Geschäftsvorfälle, die mit der Bewirtschaftung des Grundstücks zusammenhängen. Die Klägerin stellt der Managementgesellschaft - entsprechend der Vereinbarung im Betriebsführungsvertrag - Betriebsmittelzuschüsse zur Erfüllung von Verbindlichkeiten zur Verfügung. Die Bezuschussung richtet sich nach dem von der Managementgesellschaft vorgelegten und genehmigten Budget. Die Verarbeitung des (2.) Buchungsstoffes erfolgt durch das Büro des Prozessbevollmächtigten der Klägerin.	47
Die Managementgesellschaft erhielt in den Streitjahren für ihre Tätigkeit im Ergebnis jeweils ... % des Umsatzes (Nettoumsatz ohne Zuschüsse;....).	48
Die Klägerin stellte Ende ... bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Zuschüsse beim Beklagten einen Antrag auf verbindliche Auskunft. Darin bat sie um Bestätigung ihrer Auffassung, wonach die von X gem. § ... des Beauftragungsvertrages zur Verfügung gestellten Mittel echte Zuschüsse im Sinne des Umsatzsteuerrechts und deshalb nicht Bestandteil der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage seien. Der Beklagte lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass ein Auskunftsinteresse nicht vorliege, weil der geschilderte Sachverhalt bereits verwirklicht worden sei. Er nahm den Antrag zum Anlass, um bei der Klägerin eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Prüfungszeitraum ...anzuordnen (vgl. Prüfungsbericht vom...).	49
In der Umsatzsteuersonderprüfung kam der Beklagte im wesentlichen zu folgenden Ergebnissen:	50
<u>Nr. 10 des Prüfungsberichts</u>	51
Ein Organschaftsverhältnis der Klägerin zur X sei nicht gegeben, weil keine Eingliederung in den Unternehmensbereich der Körperschaft vorliege. Da X der Klägerin die Y Immobilie	52

unentgeltlich zur Nutzung überlasse, handle er insoweit nicht als Unternehmer im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art.

Nr. 11 des Prüfungsberichtes

53

Bei den Betriebsmittelzuschüssen der X, die ausschließlich der Finanzierung der unmittelbaren Erfüllung des im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gesellschaftszwecks dienen, handle es sich nicht um umsatzsteuerbare Gesellschafterzahlungen der X. Lediglich mit dem Erwerb von Anlagegütern für den Gesellschafter aufgrund des Beauftragungsvertrages erbringe die Klägerin gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 3 Abs. 1 UStG steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen an X.

54

Nr. 12 des Prüfungsberichtes

55

Mit der ... erbringe die Klägerin Leistungen, mit denen Sonderbelange des Gesellschafters erfüllt würden. Diese Leistungen habe die Klägerin folgerichtig der Umsatzsteuer unterworfen.

56

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG sei aber die sog. Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 und 2 UStG anzusetzen und die bisher für Leistungen an X berechnete Umsatzsteuer entsprechend zu erhöhen.

57

Da genaue Ermittlungen zur Mindestbemessungsgrundlage wegen fehlender gesonderter Aufzeichnungen nicht möglich gewesen seien, sei die Mindestbemessungsgrundlage aus verwaltungsökonomischen Gründen im Einvernehmen mit der Klägerin im Schätzungswege ermittelt worden. Hierdurch sollten Besonderheiten in der Kostenstruktur bei Leistungen an X, ... ausgeglichen werden.

58

Die Umsatzsteuer für ...und ... wurde letztlich unter Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung bestandskräftig festgesetzt. Allerdings wurde dem Einspruch der Klägerin, mit dem sie sich generell gegen die Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG (Mindestbemessungsgrundlage) wendete, insoweit stattgegeben, als unter Anwendung des EuGH-Urteils vom 20.5.1993 (BStBl II 1993, 812) die Personalaufwendungen aus der Mindestbemessungsgrundlage herausgenommen wurden.

59

Die auf der Grundlage von § ... des Beauftragungsvertrages in den Streitjahren ermittelten Verlustausgleichsbeträge teilen sich wie folgt auf:

60

	19...	19...	19...	19...
Gesamtbetrag laut Gewinn und Verlustrechnung	... DM	... DM	...DM	DM
Davon verwendet für Instandhaltung Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung	... DM	 DM	... DM	... DM
Sonstige Kostendeckungsbeiträge	 DM	... DM	... DM	... DM

61

In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 19...und 19... hat die Klägerin unter Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage (zusätzliche) Umsätze in Höhe von ...DM (19...) und in Höhe von DM (19...) erklärt. Für 19... und 19... ergaben sich nach den zwischen den Beteiligten (ursprünglich) einvernehmlich vereinbarten Berechnungsgrundlagen keine

62

Umsatzerhöhung unter dem Gesichtspunkt der Mindestbemessungsgrundlage.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Streitjahre 19... bis 19... (BP-Bericht vom ...) vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, die Betriebsmittelzuschüsse der X seien, soweit sie zu einem Verlustausgleich erforderlich waren, in vollem Umfang umsatzsteuerpflichtig und unterlägen dem vollen Steuersatz. In seiner Begründung unterschied der Betriebsprüfer zwischen den Zuschüssen, die auf die Instandhaltung entfallen und den sonstigen Kostendeckungsbeiträgen (Textziffer 24 des BP-Berichts). 63

Die Instandhaltung des Gebäudes und der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung der Klägerin. Mit dem Erwerb und der Herstellung gingen die Wirtschaftsgüter in das Eigentum der X über. Es handele sich um Lieferungen und Leistungen an X. X bezahle die Instandhaltungskosten durch Betriebsmittelzuschüsse. Sie stellten das Entgelt für die Instandhaltungslieferungen und -leistungen dar. Die Instandhaltungen seien umsatzsteuerlich genauso zu behandeln wie die Anlagegüter. Auch die sonstigen Kostendeckungsbeiträge stellten Entgelt i. S. des § 10 Abs. 1 UStG dar. Nach dem Gesellschaftszweck und dem Nutzungskonzept diene die Y Immobilie ...Darüber hinaus verwalte die Klägerin die Y Immobilie für den Eigentümer X und überwache deren Betrieb Da X in der Anlage zu § des Beauftragungsvertrages klargestellt habe, dass sich seine Kostendeckungsbeiträge auch auf eine mögliche Umsatzsteuerpflicht der Betriebsmittelzuschüsse erstreckten, sei die Umsatzsteuer aus den Zuschüssen nicht herauszurechnen. X habe die Mehr-Umsatzsteuer zu erstatten. 64

Bei der Berechnung der Umsatzsteuer für die Streitjahre verminderte der Betriebsprüfer in den Jahren 19... und 19... die von der Klägerin erklärten Umsatzerhöhungen aufgrund der Mindestbesteuerung (...) und erhöhte in allen Jahren den steuerpflichtigen Umsatz um die jeweils ergebniswirksam erfassten Betriebskostenzuschüsse. 65

Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer nahm der Betriebsprüfer außerdem verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) im Hinblick auf die Gewinnlosigkeit der Klägerin an. Er rechnete dem zu versteuernden Einkommen für die Streitjahre außerhalb der Bilanz folgende Beträge hinzu, für die er in den jeweiligen Streitjahren auch die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG herstellte: 66

	19...	19...	19...	19...	67
Verdeckte Gewinnausschüttung	... DM	... DM	... DM	... DM	

Die Höhe der vGA ermittelte er, indem er im Schätzungswege ... Prozent der Kosten der Klägerin ansetzte (vgl. im Einzelnen Textziffer 27 des BP-Berichts vom ..., S. 15). 68

Der Betriebsprüfer begründete die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen damit, dass es Aufgabe einer Kapitalgesellschaft als Erwerbsunternehmen sei, Gewinne zu erzielen. Die Möglichkeit der Gewinnerzielung sei aber bei der Klägerin aufgrund der bestehenden vertraglichen Vorgaben von vornherein ausgeschlossen gewesen. 69

Bedingt durch das Nutzungskonzept ...lasse sich die Y Immobilie nicht mit Gewinnerzielung führen. Der Betrieb eines kommerziellen Unternehmens sei auch von vornherein nicht von X beabsichtigt gewesen. ...Es sei letztlich in den Streitjahren nur eine Kostendeckung aber keine Gewinnerzielung vorgesehen gewesen. Dementsprechend seien in den 70

Wirtschaftsplänen die Kostendeckungsbeiträge der X ohne Gewinnaufschlag veranschlagt worden. § ... des Beauftragungsvertrages und das Nutzungskonzept ...ließen darauf schließen, dass X von einem nachhaltigen Zuschussbetrieb ausgehe. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einer solchen Vereinbarung nicht zustimmen. Es könne grundsätzlich nicht anerkannt werden, dass eine Kapitalgesellschaft nach ihrer Satzung und aufgrund sonstiger Vereinbarungen Aufgaben im Interesse des Gesellschafters als sog. Non-Profit-Gesellschaft nur gegen Kostenerstattung und ohne Gewinnaufschlag erfülle. Auch die Managementgesellschaft arbeite nicht ohne Gewinn. Die Managementgebühren, die diese im Streitfall erhalten habe, stellten praktisch den Gewinn für die Betriebsführung dar, da der Managementgesellschaft alle Kosten, die ihr im Rahmen der Betriebsführung entstanden seien, von der Klägerin erstattet würden.

Der Beklagte folgte der Betriebsprüfung und erließ u.a. gemäß § 164 Abs. 2 AO entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 19...bis 19... und Umsatzsteuerbescheide für 19... bis 19... (...). 71

Die Einsprüche der Klägerin, mit der sie sich u.a. gegen die umsatzsteuerliche Berücksichtigung der Kostenzuschüsse und die Annahme von vGA im Hinblick auf die Gewinnlosigkeit wandte, blieben erfolglos (Einspruchentscheidungen vom ...). 72

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, die angefochtenen Steuerbescheide seien insoweit rechtswidrig, als der Beklagte die Betriebsmittelzuschüsse in Höhe des jeweiligen Verlustausgleichs als steuerpflichtige Umsätze erfasst und wegen der Gewinnlosigkeit vGA angenommen habe. 73

Bei den Betriebsmittelzuschüssen, die die Klägerin von X erhalten habe, handele es sich in vollem Umfang um nicht steuerbare sog. "echte" Zuschüsse. Der Beklagte sei diesbezüglich zu Unrecht von steuerpflichtigen Umsätzen ausgegangen, weil es insoweit an einem Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9 UStG fehle. Dies gelte sowohl für die Zuschüsse, die auf die Instandhaltungsmaßnahmen entfielen, als auch für die allgemeinen Kostendeckungsbeiträge. 74

Die Instandhaltungsmaßnahmen durch die Klägerin seien nicht zur Erlangung der Kostenerstattung erfolgt. Die Klägerin habe gemäß dem Beauftragungsvertrag die Aufgabe, die Immobilie X zu führen. Im Rahmen dieser Betriebsführungsaufgabe hätten logischerweise auch Instandhaltungsmaßnahmen zu erfolgen. ... 75

Bei den sonstigen Kostendeckungsbeiträgen handele es sich nicht um ein umsatzsteuerliches Entgelt für.... . 76

... 77

Im Übrigen sei auch im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung für den Prüfungszeitraum 19... bis 19... festgestellt worden, dass die Zuschüsse nicht umsatzsteuerpflichtig seien. Der Beklagte sei vielmehr zu dem Ergebnis gekommen, dass eine Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG zu erfassen sei, sofern die Kosten für die einzelnen Leistungen höher als deren Erlöse seien. In den Jahren 19...und 19...sei schließlich die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage vollständig unterblieben, da die Kosten nicht höher gewesen seien als der im Einzelfall erzielte Umsatz. 78

Der Umsatzsteuersonderprüfung mit ihrer Rechtsfolge der Mindestbemessungsgrundlage komme eine erhebliche Bedeutung zu, da die Klägerin sich auf die im Rahmen der 79

Sonderprüfung getroffenen Feststellungen verlassen können müsse, sofern keine Gesetzesänderung eine neue steuerliche Würdigung erforderlich mache. Unerheblich sei insoweit, dass keine verbindliche Zusage gemäß § 204 AO erteilt worden sei. Einer verbindlichen Zusage bedürfe es in diesem Fall nicht. Die Umsatzsteuersonderprüfung habe sich ausschließlich mit der Frage der Umsatzsteuerbarkeit der Zuschüsse befasst und damit auch die zukünftige Verfahrensweisen des Beklagten vorgegeben. Die Änderung in der Rechtsauffassung des Beklagten könne allenfalls negative Auswirkungen für die Zukunft haben.

Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer seien in den Streitjahren keine vGA zu berücksichtigen. Bei der Klägerin handele es sich um eine "Non-Profit-Gesellschaft", die sich insoweit von anderen Kapitalgesellschaften unterscheide, als sie nicht gewinnorientiert tätig werde. ... Es liege in der Natur der Sache, dass eine Gesellschaft, die im Auftrag von X eine solche Immobilie betreiben solle, nicht auf Gewinn ausgerichtet sein könne. ... 80

... 81

Die Gewinnlosigkeit der Klägerin sei letztlich Ausfluss der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und nicht das Ergebnis der tatsächlichen Geschäftsführung. ... 82

Die vom Beklagten vorgenommene Schätzung der vGA in Höhe von ...Prozent der Kosten sei schon deshalb nicht hinzunehmen, weil die Kosten in keinem Verhältnis zu den Leistungen gegenüber dem Gesellschafter stünden. Außerdem sei die Schätzung auch im Übrigen willkürlich. Selbst wenn man den Einlassungen des Beklagten folgen würde, dass der Streitfall nicht mit den vom BFH im Urteil vom 17.11.1999 (I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502) entschiedenen Sachverhalt vergleichbar sei, so könnten für die Berechnung einer anzunehmenden vGA nicht die gesamten Kosten herangezogen werden. Berechnungsgrundlage könnten allenfalls anteilig die Kosten sein, die auf ... entfielen. Außerdem müssten die Kosten um die geleisteten Zuschüsse gemindert werden. Die Höhe der vGA (in DM) wäre danach wie folgt zu ermitteln: 83

.... 84

Keinesfalls könne bei der Ermittlung der Höhe einer vGA von Kosten ausgegangen werden, die bereits in erheblichem Maße von dem Gesellschafter getragen worden seien. Der Beklagte könne sich auch nicht darauf berufen, dass schließlich auch die mit Betriebsführungsvertrag vom ... beauftragte Managementgesellschaft einen entsprechenden Gewinn erziele. 85

Im Ergebnis komme im Streitfall die Annahme einer vGA letztlich aber grundsätzlich nicht in Betracht, da X in ihrer Zielsetzungen nicht ein Unternehmen konzipiert habe, um damit Gewinne zu erzielen, sondern um einer hoheitlichen Aufgabe nachzukommen. Hierfür sei sie als Gesellschafterin bereit, Zuschüsse zu bezahlen. Es könne nicht angehen, dass ein Gesellschafter Zuschüsse in erheblichem Umfang bezahle und ihm dann noch unterstellt werde, er würde eine Vermögensmehrung verhindern. 86

Die Klägerin beantragt, 87

die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom .. zu ändern, indem die steuerpflichtigen Umsätze in ...um ... DM, in ... um ... DM, in ...um ... DM und in ...um ... DM vermindert werden und 88

die Körperschaftsteuerbescheide für ... bis ... vom ... dahingehend zu ändern, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen mehr angenommen werden.

Der Beklagte beantragt, 90

die Klage abzuweisen. 91

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen im Rahmen der Betriebsprüfung, im BP-Bericht und in der Einspruchsentscheidung. Er weist hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Berücksichtigung der Kostendeckungsbeiträge für die Instandhaltung darauf hin, dass die Klägerin insoweit auch die Vorsteuerbeträge aus den Drittrechnungen bei der Ermittlung der Umsatzsteuer berücksichtigt habe. 92

Soweit der Beklagte zur Begründung der Annahme einer vGA auf die Vergütung der Managementgesellschaft verweise, soll damit gezeigt werden, dass auch diese mit Gewinn arbeite. Die Managementgesellschaft erhalte nach der Regelung im Betriebsführungsvertrag alle Kosten erstattet und darüber hinaus noch eine Managementgebühr. 93

Entscheidungsgründe 94

Die Klage ist hinsichtlich der Umsatzsteuer unbegründet, bezüglich der Körperschaftsteuer teilweise begründet. 95

I. 96

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Beklagte hat die Kostendeckungszuschüsse ihrer Gesellschafterin, der X, zu Recht als Entgelt für steuerpflichtige Umsätze i. S. der §§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 10 Abs. 1 UStG behandelt. 97

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird insoweit nach dem Entgelt bemessen (§ 10 Abs. 1 UStG). 98

Die Klägerin ist Unternehmerin i. S. des § 2 UStG; sie übt ihre gewerbliche Tätigkeit selbständig aus und ist keine Organgesellschaft i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG. 99

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Eigenschaft als Organträger kann jeder Unternehmer ausfüllen. Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art unternehmerisch tätig (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG). Wenn und soweit sie öffentliche Gewalt ausübt, ist sie nicht wirtschaftlich tätig (Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG ?Richtlinie 77/388/EWG?) und kann insoweit auch nicht Organträger sein. Der Anwendungsbereich des UStG auf juristische Personen des öffentlichen Rechts wird somit durch die Art ihrer Betätigung begründet und begrenzt (vgl. BFH-Urteil vom 9.10.2002 V R 64/99, BStBl II 2003, 375). 100

Eine wirtschaftliche Tätigkeit führt eine juristische Person des öffentlichen Rechts aus, wenn sie im eigenen Namen gegen Entgelt Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt. Sie muss dabei grundsätzlich auf privatrechtlicher Grundlage und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen tätig sein (Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG). Ist eine juristische Person nach den erwähnten Grundsätzen wirtschaftlich tätig, ist damit auch zugleich der Rahmen ihres Unternehmens festgelegt. In diesem Bereich kann sie mit einer anderen juristischen Person (Organgesellschaft), die sie durch die Mehrheit der Stimmrechte finanziell und durch die Art und Weise der Geschäftsführung auch organisatorisch beherrscht, organschaftlich verbunden sein, wenn und soweit die Organgesellschaft auch wirtschaftlich in ihr Unternehmen eingegliedert ist (vgl. BHF-Urteil in BStBl II 2003, 375).

Die juristische Person des öffentlichen Rechts wird nur durch eigene entgeltliche Leistungen in dem beschriebenen Bereich wirtschaftlich tätig. Die Eigenschaft als Unternehmer kann sie durch eine bloße Beteiligung, durch eine unentgeltliche Tätigkeit und durch die Tätigkeit der mit ihr verbundenen Gesellschaften nicht erlangen (vgl. zur wirtschaftlichen Tätigkeit einer Holdinggesellschaft das Urteil des EuGH vom 27. 9. 2001 Rs. C-16/00 -Cibo Participations SA-, Slg. 2001, I-6663, UR 2001, 500). Erst wenn die Voraussetzungen für ein Unternehmen vorliegen, kann als Folge davon geprüft werden, ob und in welchem Umfang und mit welchen umsatzsteuerrechtlichen Folgen Organschaft besteht. 102

Für die Erreichung der Unternehmereigenschaft ist es unerheblich, an wen die entgeltlichen Leistungen erbracht werden. Sie können auch an eine Gesellschaft erbracht werden, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine enge finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche (organschaftliche) Verbindung besteht (vgl. st. Rspr. des BFH zur Organschaft bei Betriebsaufspaltung, z.B. Beschlüsse vom 22. 11. 2001 V B 141/01, BFH/NV 2002, 550; vom 12. 11. 1998 V B 119/98, BFH/NV 1999, 684; Urteil vom 9. 9. 1993, BStBl II 1994, 129). 103

Hiervon ausgehend besteht im Streitfall zwischen X und der Klägerin keine Organschaft, weil X selbst im Zusammenhang mit der Y Immobilie keine Lieferungen oder sonstige Leistungen im eigenen Namen gegen Entgelt ausgeführt hat und daher nicht unternehmerisch tätig war. 104

Die einzige von X im Zusammenhang mit der Y Immobilie erbrachte Leistung, die Überlassung der Immobilie, war nicht entgeltlich. 105

Die Klägerin hat unstreitig keine Zahlungen dafür erbracht. 106

Die Grundstücksüberlassung ist auch nicht durch die Tätigkeit der Klägerin im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes i.S.d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG abgegolten worden. Nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. 107

Die Leistungen der Klägerin wären dann Entgelt i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG für die Überlassung der Immobilie, wenn die Klägerin ihre Leistung erkennbar um dieser Gegenleistung willen erbracht hätte; die Leistung müsste auf die Erlangung der Gegenleistung gerichtet gewesen sein (vgl. BFH-Urteile vom 7. 5. 1981 V R 47/76 BStBl II 1981, 495; vom 27. 10. 1988 V R 107/83, BFH/NV 1989, 400). Die Gegenleistung muss in Geld ausdrückbar sein (EuGH-Urteile vom 5. 2. 1981 Rs. 154/80 - Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445; vom 2. 6. 1994 Rs. C-33/93 - Empire Stores, Rdnr. 12, m.w.N., Slg. 1994, I-2329; UR 1995, 64). Nur unter dieser Voraussetzung kann die Leistung dem Leistungsempfänger entsprechend der Vorschrift des § 14 UStG in Rechnung gestellt und besteuert werden. 108

- Unter Anwendung dieser Grundsätze hat im Streitfall zwar die Klägerin durch die vertragsgemäße Führung und Verwaltung der Y Immobilie an X geldwerte Leistungen erbracht. Sie hat diese Leistungen aber nicht für die Gegenleistung "(unentgeltliche) Nutzungsüberlassung der Y Immobilie " erbracht. Die Nutzungsüberlassung ist kein Teil der Gegenleistung, für die die Klägerin tätig geworden ist. Sie ist vielmehr notwendige Voraussetzung dafür, dass die Klägerin überhaupt ihrem Auftrag entsprechend "die Eigentümerinteressen der X" an diesem Objekt wahrnehmen kann. Es handelt sich um eine sog. nicht steuerbare Beistellung, mit der X als Auftraggeber lediglich zur Erbringung der Leistung durch die Klägerin beitragen, nicht aber eine eigene Leistung an den Auftragnehmer bewirken will (vgl. Flückiger in Plückebaum / Malitzky, UStG, § 3 Abs. 4 Rdnr. 80; Giesberts in Rau / Dürrwächter, UStG, § 3 Rdnr. 610; Beschluss des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 1.2.2001 1 V 48/00, n.v.). 109
- Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergeben sich auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass X im Übrigen administrative, kaufmännische oder sonstige technische Leistungen gegenüber der Klägerin erbracht hätte (vgl. hierzu BFH-Urteil in BStBl II 2003, 375). 110
- Da X im Streitfall nicht unternehmerisch tätig wird, kann ein Organschaftsverhältnis zwischen X und der Klägerin auch nicht durch eine Betriebsaufspaltung begründet werden. 111
- Die Klägerin hat gegenüber X unstreitig die in dem Beauftragungsvertrag umschriebenen Leistungen erbracht. 112
- Der Beklagte hat zu Recht die Verlustausgleichszahlungen neben den Vergütungen für die ...-Leistungen als Entgelt für die steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin erfasst. Es handelt sich insoweit um Aufwendungsersatz den X der Klägerin im Rahmen des Beauftragungsvertrages ...geleistet hat und damit um Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 10 UStG. Es liegen insoweit keine (nicht steuerbaren) sog. echten Zuschüsse vor. 113
- Zahlungen der öffentlichen Hand können Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers für diesen eine Aufgabe übernimmt und die Zahlung damit zusammenhängt. Kein Entgelt liegt dagegen vor, wenn der Zuschuss lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dienen soll und nicht der Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll. Entscheidend sind insoweit jeweils die konkreten Umstände des Einzelfalles (vgl. BFH-Urteil vom 11.4.2002 V R 65/00, BStBl II 2002, 782; BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 240, m.w.N.). 114
- Auch für die Beurteilung der Steuerbarkeit von Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft kommt es allein darauf an, ob ein Leistungsaustausch i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1504; BFH-Beschluss vom 18. 7. 2001, BFH/NV 2001, 1621; BFH-Urteil vom 18. 4. 1996 BStBl II 1996, 387). Das Umsatzsteuerrecht enthält insoweit keine besonderen Regelungen für Personenvereinigungen. Steuerbare entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegen vor, wenn sie auf konkreten Leistungsbeziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft beruhen, die auf den Austausch der Leistungen gegen Entgelt gerichtet sind (z.B. BFH-Urteile vom 8. 11. 1995, BStBl II 1996, 176; vom 18. 12. 1996 XI R 12/96, BStBl II 1997, 374). Zwischen der erbrachten Leistung und dem hierfür erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (vgl. EuGH-Urteil vom 3. 3 1994 Rs. C-16/93, Slg. 1994, 743, 753 ?Tolsma?). 115
- Eine Leistung gegen Entgelt liegt in diesem Sinne regelmäßig auch dann vor, wenn eine Gesellschaft für ihre Gesellschafter gegen Aufwendungsersatz im Rahmen eines 116

Auftragsverhältnisses oder Geschäftsbesorgungsvertrages tätig wird. Dies gilt auch dann, wenn satzungsgemäße Aufgaben einer Gesellschaft zum Gegenstand eines besonderen Vertragsverhältnisses gemacht werden (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 2002, 782; und vom 7. März 1996, BFH/NV 1996, 858).

Dagegen fehlt es in der Regel an dem notwendigen Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und erhaltenem Gegenwert, soweit ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn eine GmbH von ihren (öffentlich-rechtlichen) Gesellschaftern Zahlungen erhält, um der GmbH ihre nicht kostendeckende Tätigkeit zu ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.2000 V R 12/00, BFH/NV 2001, 494). 117

Hiervon ausgehend kommt der Senat unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu dem Ergebnis, dass die Kostendeckungszuschüsse der X steuerpflichtigen Aufwendungsersatz in Bezug auf konkrete Leistungen der Klägerin an X darstellen. 118

Die Zahlungen waren nicht im Gesellschaftsverhältnis, sondern in dem Beauftragungsvertrag vom ... begründet. In § ...des Beauftragungsvertrages wird die Klägerin beauftragt, die Rechte auf Nutzung und Betreibung der Y Immobilie gemäß den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, der insoweit Vertragsbestandteil wurde, wahrzunehmen. Gemäß § ...des Beauftragungsvertrages war X verpflichtet, der Klägerin ausreichend liquide Mittel zur Betriebsführung sowie Mittel für Reparaturen, Instandsetzung, Ersatzbeschaffungen etc. zur Verfügung zu stellen. Auch wenn diese Verpflichtung ausdrücklich zunächst nur die "Liquiditätsversorgung" der Klägerin betrifft, so ist sie letztlich doch umfassend in dem Sinne zu verstehen, dass X der Klägerin im Ergebnis zumindest insoweit Auslagen - endgültig - erstatten muss, wie sie nicht durch die Einnahmen im Rahmen der Betriebsführung getragen werden können. Dass auch die Vertragsparteien die Regelung in § ... des Beauftragungsvertrages in diesem Sinne als Rechtsgrundlage für die "Zuschüsse" beurteilt, haben, ergibt sich insbesondere auch aus den Anmerkungen in den Jahresabschlüssen der Klägerin und aus dem Inhalt der ...an die Klägerin. So heisst es z.B. auf Seite 9 der Erläuterungen zum Jahresabschluss 1995 unter "C III. Finanzierungsmittel": 119

"Nach § ... Absätze 1 und 2 des Beauftragungsvertrages ist .X verpflichtet, ausreichende Mittel zur Verfügung zu stellen um den Geschäftsbetrieb zu führen. Dazu gehören u.a. die Finanzierung der nicht gedeckten Aufwendungen (§ ... I des Vertrages), zu finanzierende Forderungen, Vorräte etc." 120

In denfür die Streitjahre heisst es u.a. im Wesentlichen gleichlautend.: 121

"...". 122

Unmittelbar aus dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin ergibt sich dagegen eine entsprechende Zuschussverpflichtung der X nicht. 123

Der Senat verkennt bei seiner Entscheidung nicht, dass im Streitfall der im Gesellschaftsvertrag der Klägerin festgelegte Gesellschaftszweck und die Aufgabenübertragung im Rahmen des Beauftragungsvertrages im wesentlichen deckungsgleich sind. Letztlich ist aber für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Streitfalles die konkrete zivilrechtliche Gestaltung maßgebend. Danach haben die Klägerin und X ihre wesentlichen Rechtsbeziehungen zur Erfüllung des Unternehmensgegenstandes der Klägerin im Rahmen eines Beauftragungsvertrages bzw. Geschäftsbesorgungsvertrages geregelt. Die 124

Klägerin hat sich gegenüber X in diesem schuldrechtlichen Vertrag konkret zur Wahrnehmung der Eigentümerinteressen der X an der Y Immobilie durch dessen Verwaltung und Führung verpflichtet. Gegen die Übernahme satzungsgemäßer Aufgaben in ein schuldrechtliches Vertragsverhältnis bestehen keine rechtlichen Hinderungsgründe (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2002, 782). Einer entsprechenden zivilrechtlichen Gestaltung muss allerdings bei der Festsetzung der Umsatzsteuer Rechnung getragen werden.

Für ihre Leistungen hat die X gemäß § ... des Beauftragungsvertrages der Klägerin die ungedeckten Kosten zu erstatten. Die X hat damit ein bestimmtes Betriebsergebnis gewährleistet und die Tätigkeit der Klägerin als Ganzes entgolten. Die konkrete Bezeichnung der Zahlungen im Vertrag ist für ihre Einordnung als Gegenleistung für die sonstige Leistung der Klägerin unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 4.6.1992 - V R 31/88, BFH/NV 1993, 276). 125

Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehört zum Entgelt für die Leistung alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Die Ausgleichszahlungen der X an die Klägerin werden aufgrund der vertraglich vereinbarten Leistungen der Klägerin an X entrichtet und sind damit Entgelt für die sonstige Leistung "Verwaltung und Betriebsführung". Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass X im Ergebnis nur einen "Verlustausgleich" übernommen hat (vgl. BFH-Urteil in BStBl 2003, 375, unter Hinweis auf BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 276). Da die Kostendeckungszuschüsse somit an bestimmte Umsätze anknüpfen und nicht unabhängig von einer bestimmten Leistung zur Förderung der Klägerin erfolgen, kommt eine Beurteilung als sog. (nicht steuerbare) "echte Zuschüsse" nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 15.10.1998 V R 51/96, BFH/NV 1999, 833; vom 28. 7.1994 V R 19/92, BStBl II 1995, 86; vom 25. 1. 1996 V R 61/94, BFH/NV 1996, 715) 126

Im Hinblick auf die Klarstellung in dem Hinweis zu § ...des Beauftragungsvertrages, dass die Kostendeckungsverpflichtung der X sich auch auf eine ggf. bestehende Umsatzsteuerverpflichtung in Bezug auf die Zuschusszahlungen erstreckt, hat der Beklagte bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze zu Recht die Umsatzsteuer aus den Zuschüssen nicht herausgerechnet. 127

Der Beklagte war auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gehindert, die ursprünglichen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen gem. § 164 Abs. 2 AO entsprechend seiner zutreffenden Rechtsansicht zum Nachteil der Klägerin zu berichtigen. 128

Nach Auffassung des Senats, der insoweit der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung folgt, kommt es zu einer Verdrängung des gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben nur in besonders gelagerten Fällen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. 9. 2000 IX R 33/97, BStBl II 2000, 676, m.w.N.). Dies kommt nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771; sowie BFH-Beschlüsse vom 28. 8. 2002 V B 72/02, BFH/NV 2003, 4 und vom 26. 11. 2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551). 129

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Die von der Klägerin beantragte verbindliche Auskunft zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Zuschüsse wurde ausdrücklich 130

abgelehnt. Auch eine verbindliche Zusage gemäß § 204 AO liegt unstreitig nicht vor.

Der Beklagte hat auch im Übrigen keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, auf den sich die Klägerin berufen könnte. Weder der Umsatzsteuersonderprüfung noch den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerbescheiden kommt eine entsprechende Rechtswirkung zu. Bei beiden Maßnahmen handelt es sich lediglich um vorläufige Beurteilungen der Finanzverwaltung, die einer späteren abweichenden Beurteilung nicht entgegenstehen (vgl. BFH-Beschluss vom 26. 11. 2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551). Ein anderes, weitergehendes Verhalten der Finanzverwaltung, aufgrund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Beurteilung hätte annehmen können, die Finanzbehörde werde an ihrem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten, wurde von der Klägerin nicht geltend gemacht und ist auch im Übrigen nicht erkennbar. 131

II. 132

Die Klägerin ist allerdings durch die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Bescheide sind rechtswidrig, soweit der Beklagte über die tenorierten Beträge hinaus vGA im Hinblick auf die Gewinnlosigkeit der Klägerin angenommen und die Ausschüttungsbelastung hergestellt hat. 133

Der Beklagte ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass in den Streitjahren dem Grunde nach vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung vorliegen, weil die Klägerin für ihre Tätigkeit über den Kostenausgleich hinaus kein zusätzliches Entgelt erhalten hat. Die in den einzelnen Streitjahren angenommenen vGA sind allerdings der Höhe nach zu beanstanden. Nach der Überzeugung des erkennenden Senats liegt eine vGA lediglich in Höhe von 1 % der Gesamtumsätze der Klägerin (=Summe der steuerfreien und steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen) in dem jeweiligen Streitjahr vor. Nur in dieser Höhe ist auch in dem entsprechenden Jahr die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG herzustellen. 134

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens vGA zu berücksichtigen; sie mindern das Einkommen nicht. 135

Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteile vom 7.8.2002 I R 2/02, BFH/NV 2003, 124; und vom 17.9.2003 I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182). 136

Nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, kann eine vGA unter Anwendung dieser Grundsätze u.a. auch darin liegen, dass eine Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt Geschäfte tätigt, die im privaten bzw. öffentlich-rechtlichen Interesse ihrer Gesellschafter liegen und bei der Gesellschaft selbst zu Verlusten bzw. zur Gewinnlosigkeit führen (BFH-Urteil vom 15.3.2002 I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538; vom 4. 12. 1996 BFH/NV 1997, 190; vom 8. 7. 1998 I R 123/97, BFH/NV 1999, 269; vom 8. 8. 2001 I R 106/99, BFH/NV 2001, 1678; vom 17.11.1999 I R 4/99, BFH/NV 2000). Ist dies der Fall, so sind die von der Gesellschaft ggf. erzielten Verluste zwar bei der Ermittlung ihres (Steuer- 137

)Bilanzgewinns zu berücksichtigen. Der so ermittelte Gewinn ist jedoch außerbilanziell um die angefallenen Verlustbeträge sowie um einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Entsprechendes gilt, wenn eine Kapitalgesellschaft oder ein Betrieb gewerblicher Art ihrem (öffentlich-rechtlichen) Gesellschafter bzw. seiner Trägerkörperschaft eine Leistung zu Verfügung stellt, ohne hierfür ein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt zu erhalten (vgl. BFH-Urteile vom 28.1.2004 I R 87/02, BFH/NV 2004, 520; vom 10.7.1996 I R 108/95, I R 109/95, BStBl II 1997, 230; vom 17.5.2000 I R 79/99, BStBl II 2000, 480). In diesen Fällen liegt eine vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung insoweit vor, wie der öffentlich-rechtliche Gesellschafter oder Träger die an ihn erbrachten Leistungen unterhalb des - nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu ermittelnden - angemessenen, verkehrsüblichen Entgelts vergütet.

Allerdings kann die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft nicht 138 allein deshalb eine vGA auslösen, weil sie mit einem ?u.U. auch erheblichen? Verlustrisiko verbunden ist, bzw. im konkreten Fall tatsächlich zu einem Verlust führt. Denn ein solches Risiko wohnt fast jeder kaufmännischen Geschäftstätigkeit inne. Vielmehr liegt eine vGA nur dann vor, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern zur Befriedigung privater bzw. hoheitlicher Interessen ihres Gesellschafters handelt. Ein Indiz hierfür kann es sein, wenn die Tätigkeit unter den konkret vereinbarten Bedingungen im Grunde keine Gewinnchancen mit sich bringt oder die mit ihr verbundenen Risiken die vorhandenen Gewinnchancen so deutlich überwiegen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) das betreffende Geschäft nicht bzw. nicht zu den vereinbarten Konditionen übernommen hätte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1538).

Ob das Handeln der Gesellschaft im vorstehend beschriebenen Sinne im eigenen oder im 139 Interesse der Gesellschafter erfolgt, ist grundsätzlich nach denjenigen Regeln zu beurteilen, die bei natürlichen Personen und Personengesellschaften für die Abgrenzung der auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit von der steuerlich unbeachtlichen "Liebhaberei" gelten. Zu den hiernach auch bei Kapitalgesellschaften anzuwendenden Grundsätzen zählt insbesondere, dass der maßgebliche Veranlassungszusammenhang eine innere Tatsache ist, die aus den im Einzelfall erkennbaren äußeren Merkmalen und Verhaltensweisen erschlossen werden muss. Dabei kommt es entscheidend auf die Lage im jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum an.

Die Absicht der Gewinnerzielung zeigt sich in dem Bestreben der Kapitalgesellschaft, 140 während des Bestehens ihres Betriebs aufs Ganze gesehen einen Gewinn zu erzielen. Hierfür ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen "Totalgewinn" in diesem Sinne erwarten lässt. Diese Voraussetzung ist, unabhängig davon, ob sich der Betrieb der Gesellschaft ggf. noch in einer "Anlaufphase" befindet, jedenfalls dann nicht erfüllt, wenn es in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum an einem brauchbaren wirtschaftlichen Konzept fehlt oder sogar sehenden Auges eine dauerhafte Gewinnlosigkeit in Kauf genommen wird. Ein solcher Sachverhalt indiziert, dass die Tätigkeit von Anfang an vor allem der Befriedigung privater bzw. hoheitlicher Interessen des Gesellschafters ?und nicht der Gewinnerzielung der Kapitalgesellschaft ? diene. Dass theoretisch ggf. eine Gewinnchance bestand, genügt zur Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht nicht (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2002, 1538; I vom 27. Januar 2000 IV R 33/99, BFH/NV 2000, 805; BFH-Beschluss vom 27. März 2001 X B 60/00).

Unter Anwendung dieser Grundsätze kommt der Senat bei einer Würdigung der 141 Gesamtumstände des Streitfalles zu dem Ergebnis, dass das zu versteuernde Einkommen

der Klägerin in den Streitjahren außerbilanziell um einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen ist. Denn ihre Gewinnlosigkeit in den Streitjahren beruht darauf, dass sie ausschließlich zur Befriedigung der Interessen ihres Gesellschafters und nicht aus eigenem Gewinnstreben gehandelt hat. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 GmbHG) hätte unter den vorgegebenen Konditionen die Verwaltung und Führung der Y Immobilie nicht übernommen. Aufgrund der bei Abschluss des Beauftragungsvertrages geltenden ...Vorgaben, die, wenn auch etwas modifiziert, im wesentlichen auch in den Streitjahren noch Gültigkeit hatten, war von vornherein absehbar, dass sich für die Klägerin keine Gewinne aus dem Betrieb der Y Immobilie erzielen lassen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte daher nach Überzeugung des Senats gegenüber einem gesellschaftsfremden Auftraggeber diese Tätigkeit nur übernommen, wenn die Klägerin neben dem Kostenausgleichsanspruch ein zusätzliches (Betriebsführungs-)Entgelt erhalten hätte.

Dass das in den Streitjahren geltende wirtschaftlichen Konzept der Klägerin nicht auf eine Gewinnerzielung ausgerichtet war, ergibt sich im wesentlichen bereits unmittelbar aus ihrem eigenen Vortrag. So macht sie u.a. geltend, dass es sich bei ihr um eine sog. "Non-Profit-Gesellschaft" handele, die sich von anderen Kapitalgesellschaften insoweit unterscheide, als sie nicht gewinnorientiert tätig werde. ... 142

Darüber hinaus ergibt sich nach Überzeugung des Senats auch unmittelbar aus dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin sowie aus..., dass die Klägerin ausschließlich im privaten bzw. hoheitlichen Interesse ihres Gesellschafters tätig wurde. 143

Der Unternehmensgegenstand der Klägerin besteht in der Wahrnehmung der Eigentümerinteressen der X bei der Nutzung der Y Immobilie. Hieraus wird deutlich, dass sich die gesamte Geschäftstätigkeit der Klägerin grundsätzlich den Interessen ihres Gesellschafters unterzuordnen hat. ... 144

Dass ein ordentlicher Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf die - ... vorgegebene - konzeptionelle Gewinnlosigkeit des Betriebs der Y Immobilie eine solche Verwaltungs -und Betriebsführungsaufgabe nur übernommen hätte, wenn die Gesellschaft neben der Kostenerstattung noch ein zusätzliches Entgelt erhalten hätte, ergibt sich nach Überzeugung des Senats im Streitfall bereits aus dem entsprechenden Verhalten der Managementgesellschaft. Obwohl auch diese im unmittelbaren Zusammenhang mit der Betriebsführung sämtliche Kosten, inklusive Personalkosten, erstattet bekommt, hat sie sich zusätzlich eine jährliche Betriebsführungsgebühr in Höhe von .. Prozent des Nettoumsatzes, mindestens aber ... DM einräumen lassen. Der Senat erkennt bei dieser Einschätzung nicht, dass bei der Managementgesellschaft aus der Führung der Y Immobilie nicht zwingend ein (bilanzieller) Reingewinn in Höhe dieser Gebühr resultiert. Er hält es durchaus für möglich, dass diese Tätigkeit im Gesamtkonzern ggf. mit weiteren (mittelbaren) Kosten (Stichwort: Konzernumlage) verbunden ist, die nicht der im Betriebsführungsvertrag vereinbarten Kostenerstattung unterliegen. ... Das Gericht ist daher davon überzeugt, dass die Managementgesellschaft aus ihrer Tätigkeit für die Klägerin letztlich einen wirtschaftlichen Ertrag erzielt, der den Schluss rechtfertigt, dass ein ordentlicher Geschäftsleiter der Klägerin, ... unter den gegebenen Umständen nicht auf ein zusätzliches Entgelt verzichtet hätte. 145

Darüber hinaus ist das Gericht unabhängig von dem konkreten Verhalten der Managementgesellschaft davon überzeugt, dass ein (Fremd-)Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, der für die Gesellschaft (ausschließlich) die Verwaltung einer ...anlage oder einer aufwändigen Miet- bzw. Gewerbeimmobilie übernimmt, eine entsprechende Vereinbarung nicht abschließen würde. Er würde sich nicht damit begnügen, dass durch die 146

(einzigen) Einnahmen des Geschäftsbetriebes auf Dauer absehbar lediglich die Kosten der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft einschließlich des Geschäftsführergehaltes gedeckt werden, ein Gewinn der Kapitalgesellschaft aber unter keinen Umständen entstehen kann. Er wäre vielmehr nach Auffassung des Senats grundsätzlich bemüht, bei Preisvereinbarungen für die von ihm vertretene Kapitalgesellschaft neben einer Deckung seiner Vollkosten einen angemessenen Gewinnaufschlag durchzusetzen (vgl. hierzu auch BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 736; und in BStBl II 1997, 230). Der Senat ist sich zwar bewusst, dass es im Einzelfall aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch "gute wirtschaftliche Gründe" dafür geben kann, auf die sonst übliche Deckung der Selbstkosten nebst Gewinnzuschlag zu verzichten (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 28.1.2004 I R 87/02, BFH/NV 2004, 736). Solche Gründe sind aber bei Sachverhaltengestaltungen wie im Streitfall, bei denen eine Gesellschaft sich dauerhaft an einen einzigen Kunden bindet, nicht denkbar.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin, in der Rechtsform einer juristischen Person des Privatrechts X bei der Wahrnehmung ihrer öffentlichen Aufgaben unterstützt. Wenn X bei der Erledigung ihrer öffentlichen Aufgaben bzw. zur Einnahmeerzielung juristische Personen des Privatrechts zwischenschaltet, dann haben diese sich grundsätzlich an den allgemeinen steuerlichen Vorgaben, die auch für die übrigen Steuerpflichtigen gelten, messen zu lassen. 147

Der Senat teilt insoweit die Auffassung des BFH, dass es sich bei § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG um eine Gewinnkorrekturvorschrift handelt, mit der keine weitergehenden Zwecke, insbesondere solche sozialpolitischer Art, verbunden sind. Stellen sich infolge steuerlicher Regelungen insoweit unerwünschte Wirkungen ein, so ist es Sache des Gesetzgebers, dem anderweitig zu begegnen. In diesem Sinne nimmt der BFH auch dann vGA an, wenn ein Betrieb gewerblicher Art ohne (angemessenen) internen Ausgleich Aufwendungen bestreitet, die der Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch seinen Träger dienen oder eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile sich in öffentlicher Hand befinden, Ausgaben übernimmt, durch die der gesetzliche Privatisierungsauftrag der Treuhandanstalt gefördert wird (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 1997, 230; BFH/NV 2004, 520; BFH/NV 2000, 1313). 148

Die Annahme einer vGA im Hinblick auf einen fehlenden Gewinnaufschlag kann bei vergleichbaren Sachverhalten daher nur dann entfallen, wenn bei einer Kapitalgesellschaft aufgrund einer spezialgesetzlichen Regelung die Erzielung von Gewinnen ausgeschlossen ist und deshalb auch ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter unter den konkreten Umständen auf einen Gewinnaufschlag hätte verzichten müssen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29.3.2000 I R 32/99, BStBl II 2000, 496; Senatsurteil vom 24.3.2004 13 K 5107/00; Klingebiel in Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, Anh. Zu § 8 Abs. 3 KStG nF). 149

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Sondergesetzliche Regelungen, die die Tätigkeit der Klägerin betreffen und ihr versagen, einen angemessenen Gewinnaufschlag zu verlangen, bestehen nicht. Bei der Klägerin handelt es sich um ein wirtschaftliches Unternehmen. Sie nimmt als Betriebs(führungs)gesellschaft zwar die Interessen der X an einer wirtschaftlichen Verwaltung und Bewirtschaftung der X Immobilie wahr. Diese Tätigkeit kann aber ohne weiteres auch von einem "privaten" ... Verwalter wahrgenommen werden. Dies zeigt sich im Streitfall deutlich darin, dass die eigentliche Betriebsführung - unter Wahrung der Interessen der X - von der Managementgesellschaft durchgeführt wird. Sie wird im Rahmen des Betriebsführungsvertrages vom ...als Subunternehmerin der Klägerin tätig, wie dies bereits in § ...des Beauftragungsvertrages vorgesehen ist. 150

Die Klägerin kann sich auch nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 17.11.1999 (BFH/NV 2000, 1502) berufen. Auch in dieser Entscheidung ging der BFH unter Heranziehung der o.g. 151

Grundsätze ausdrücklich davon aus, dass eine Hinzurechnung eines angemessenen Gewinnaufschlages gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dann gerechtfertigt ist, wenn die Überzeugung gewonnen werden kann, dass für die Verluste oder die Gewinnlosigkeit einer Kapitalgesellschaft gesellschaftliche und damit ertragsteuerlich unbeachtliche Beweggründe maßgebend gewesen sind. Dies gelte unabhängig davon, ob die Gewinnlosigkeit satzungsmäßig verankert sei oder nicht. Eine vGA hat der BFH in diesem Fall deshalb verneint, weil die Klägerin ausschließlich Leistungen erbracht hat, die als solche zwar dem öffentlichen Interesse dienen, nicht aber ihren Gesellschaftern oblagen. Es fehlte, anders als im Streitfall, an einem konkreten Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft und dementsprechend an einer Vorteilsgewährung gegenüber den Gesellschaftern.

Der Senat hält allerdings die vom Beklagten vorgenommene Schätzung des angemessenen Gewinnaufschlages für überhöht. Unter Inanspruchnahme seiner eigenen Schätzungsbefugnis (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. mit § 162 Abs. 1 Satz 1 AO) kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sich gegenüber einem gesellschaftsfremden Auftraggeber unter vergleichbaren Umständen mindestens ein (zusätzliches) Entgelt in Höhe von ... % der gesamten von der Klägerin getätigten Umsätze - inklusive der Kostenerstattungen durch X - hätte einräumen lassen. Nur in dieser Höhe kann auch in dem jeweiligen Streitjahr eine vGA vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.2004 in BFH/NV 2004, 736; BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, BStBl II 2004, 171; BFH-Urteil vom 19.03.1975 I R 137/73, BStBl II 1975, 772). 152

Da sich die Höhe des angemessenen Entgelts der Klägerin für ihre Verwaltungs- und Betriebsführungstätigkeit nicht anderweitig ermitteln lässt, ist sie grundsätzlich im Rahmen einer Bandbreitenbetrachtung gemäß § 162 AO Abs. 1 Satz 1 AO zu schätzen. Eine vGA liegt danach nur insoweit vor, wie der unterste Rand einer ggf. bestehenden Bandbreite unterschritten wird (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 736). 153

Bei der vorzunehmenden Schätzung geht der Senat in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH zunächst davon aus, dass das angemessene (Mindest-)Entgelt im Streitfall nicht durch eine "Globalschätzung" der angemessenen Rendite des eingezahlten (Stamm-)Kapitals ermittelt werden kann. Zwar ist die Tätigkeit einer GmbH, die am Wirtschaftsleben teilnimmt, üblicherweise darauf gerichtet, zumindest einen Gewinn zu erzielen, der eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals erbringt. Dieser Betrag kann aber bei der Schätzung des angemessenen und üblichen Fremdvergleichspreises nicht als Maßstab herangezogen werden. Vielmehr ist unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, welches Entgelt ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für die Tätigkeit der Klägerin von Personen, die weder Gesellschafter noch mit dem Gesellschafter verbunden waren, gefordert und erhalten hätte. Dabei ist neben dem Streben nach einer angemessenen Verzinsung des eingesetzten Kapitals auch zu berücksichtigen, welche Preise sich am Markt durchsetzen lassen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 425; BFH-Urteil vom 20.08.1986 I R 283/82, BFH/NV 1987, 63; BFH-Urteil in BStBl II 1975, 772; und BFH-Urteil vom 3. Juli 1968 I 83/65, BStBl II 1969, 14). 154

Allerdings kann das zu schätzende "marktübliche" Mindestentgelt im Streitfall nicht unmittelbar im Rahmen eines "äußeren Preisvergleiches" durch Heranziehung (externer) branchenüblicher Preise für vergleichbare Tätigkeiten ermittelt werden. Es fehlt insoweit im Hinblick auf Besonderheiten bei der Y Immobilie ... an entsprechenden Vergleichszahlen. ... 155

Das zu ermittelnde marktübliche Entgelt kann auch nicht durch unmittelbare "Übernahme" der Vergütungsvereinbarung der Klägerin mit der Managementgesellschaft gefunden werden. Ein 156

solch "direkter" Preisvergleich würde voraussetzen, dass diese konkrete Geschäftsbeziehung mit dem Beauftragungsverhältnis zwischen der X und der Klägerin in allen wesentlichen Einzelheiten übereinstimmt (vgl. hierzu Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 72). Eine entsprechend hohe Vergleichbarkeit ist im Streitfall nicht gegeben. Daher kann die im Betriebsführungsvertrag vereinbarte Mindestvergütung der Managementgesellschaft in Höhe von ... DM jährlich nicht für die Klägerin übernommen werden.

Der Senat hält es allerdings für sachgerecht, das angemessene Entgelt der Klägerin unter Anlehnung an den Betriebsführungsvertrag durch Anwendung eines Prozentsatzes auf die Gesamtumsätze der Klägerin zu schätzen. 157

Die Tätigkeitsbereiche und die Zielsetzungen nach beiden Verträgen sind zwar nicht deckungsgleich, sie stimmen aber zumindest in weiten Teilen überein. Es erscheint dem Senat daher gerechtfertigt, die Vergütungsvereinbarung im Betriebsführungsvertrag zwischen der Klägerin und der Managementgesellschaft zumindest als Orientierungshilfe heranzuziehen. Sowohl die Klägerin als auch die Managementgesellschaft haben das Ziel, unter Wahrung der Interessen der X, eine bestmögliche Nutzung der Y Immobilie sicherzustellen. Dabei ist insbesondere im Hinblick auf die Betriebsführung als solche (Budgeterstellung, Kalkulation, Wahrung und Abstimmung der ... Interessen) als auch in Bezug auf die erforderlichen Investitionsentscheidungen ein hohes Maß an Kooperation und entsprechendem Sachverstand erforderlich. Letztlich werden gerade auch die Investitionsentscheidungen, die letztlich von der Klägerin im wesentlichen allein zu verantworten sind, einen Einfluss gerade auch auf die ...(effektive Nutzung) haben. Daher erscheint es sachgerecht, wenn man bei der Ermittlung des angemessenen Entgelts davon ausgeht, dass fremde Dritte beim Abschluss eines entsprechenden Beauftragungsvertrages unter den konkreten Umständen neben der Kostenerstattung ebenfalls eine umsatzabhängige Auftragsvergütung vereinbart hätten. 158

Anders als in der Regelung im Betriebsführungsvertrag für die Managementgesellschaft hält es der Senat allerdings im Hinblick auf die Vergütung der Klägerin für angebracht, auch die jährlichen Verlustausgleichszahlungen der X in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Erst durch die Berücksichtigung dieses Ausgleichsbetrages wird nämlich das gesamte Tätigkeitsgebiet der Klägerin in die Vergütungsvereinbarung einbezogen. Neben der Verantwortlichkeit für den qualitativen und quantitativen Erfolg des ...betriebes und der damit verbundenen ... Zusammenarbeit mit X besteht nämlich ein nicht unerheblicher Teil der Tätigkeit der Klägerin in der eigentlichen Grundstücks- und Gebäudeverwaltung. Diesem Teil der Tätigkeit wird nur dann Rechnung getragen, wenn durch Berücksichtigung der Kostenerstattung der X letztlich sämtliche von der Klägerin zu verantwortende Budgetpositionen Eingang in die Bemessungsgrundlage für die Vergütung finden. 159

Bei der Schätzung des angemessenen Prozentsatzes, der auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage anzuwenden ist, hat sich der Senat ebenfalls an der Vereinbarung zwischen der Klägerin und der Managementgesellschaft orientiert. Dabei hat der Senat insbesondere berücksichtigt, dass die Managementgesellschaft die operative Betriebsführung in vollem Umfang übernommen hat, während bei der Klägerin insoweit lediglich noch eine Überwachungs- und Koordinationstätigkeit verbleibt. Dementsprechend ist die der Managementgesellschaft obliegende Aufgabe mit einer erheblichen Personalverantwortung verbunden, während die Klägerin ihre Verpflichtungen lediglich mit ... wahrnehmen kann. Insbesondere aufgrund dieses Unterschiedes in der Tätigkeit und der Personalverantwortung hält es der Senat für angebracht, anstatt eines Prozentsatzes von ... % bei der Ermittlung der "marktüblichen" Mindestvergütung für die Tätigkeit der Klägerin lediglich einen Prozentsatz 160

von 1 % des Gesamtumsatzes anzunehmen. Eine Übernahme der jährlichen Mindestvergütung der Managementgesellschaft in Höhe von ... DM kommt aus den o.g. Gründen nicht in Betracht.

Den Prozentsatz von 1 % hält der Senat auch insoweit für gerechtfertigt, wie er sich auf den Umsatz in Form des Verlustausgleiches bezieht. Schon im Hinblick auf die dünne Personaldecke der Klägerin muss sich auch bei der eigentlichen Verwaltungstätigkeit die Leistungserbringung im wesentlichen im Bereich der Koordination, Kooperation und Delegation abspielen. 161

Bei der Ermittlung dieses Prozentsatzes sind allerdings alle nach den Umständen des Einzelfalles in Betracht kommenden Minderungsfaktoren bereits berücksichtigt. Der Senat hält es insbesondere im Hinblick auf die hohe "... und finanzielle Verantwortung, die mit der Tätigkeit der Klägerin verbunden ist, für ausgeschlossen, dass ein fremder Dritter diesen Auftrag gegen eine geringere Vergütung übernommen hätte. Unabhängig davon, dass eine angemessene Kapitalrendite grundsätzlich ohnehin nicht als Maßstab für die Ermittlung des Fremdvergleiches herangezogen werden kann, ist im Streitfall in diesem Zusammenhang zudem zu berücksichtigen, dass die Tätigkeit der Klägerin im Ergebnis mit einer weit über das eingezahlte Stammkapital hinausgehenden Kapitalbindung verbunden ist. 162

Den Ansatz der Klägerin, wonach sich eine angemessene Vergütung höchstens auf ...% der anteilig auf die ... entfallenden Gesamtkosten nach Abzug des Verlustausgleichs belaufen könne, hält der Senat schon deshalb nicht für zutreffend, weil er dem Umstand nicht Rechnung trägt, dass ein wesentlicher Teil der klägerischen Leistung in der Vorhaltung und Verwaltung der Y Immobilie liegt. Diese Leistung spiegelt sich bei der Aufteilung der Gesamtkosten im Verhältnis ... nicht wieder. 163

Damit ergeben sich unter Heranziehung der in den Umsatzsteuerbescheiden für das jeweilige Streitjahr ausgewiesenen "Summe der steuerfreien und steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen" vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in folgender Höhe: 164

19... - DM x 1 % = ... DM 165

19...- ... DM x 1 % = ... DM 166

19... - ... DM x 1 % = ... DM 167

Da es sich hierbei um vGA in Form der verhinderten Vermögensmehrung handelt, ist die Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG in dem jeweiligen Streitjahr herzustellen, in dem auch die Einkommenserhöhung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorzunehmen ist (BFH-Urteil vom 23.06.1993 I R 72/92, BStBl II 1993, 801). 168

Die Berechnung der für die Streitjahre festzusetzenden Körperschaftsteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 169

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708, 711 ZPO. 170

Die Revision war nicht zuzulassen. Die im Streitfall zu beurteilenden Rechtsfrage hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es handelt sich die Beurteilung eines Einzelfalles. Eine Revisionszulassung ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts oder der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO). 171

