
Datum: 24.03.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 455/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0324.13K455.03.00

Tenor:

Die Bescheide für 1990 bis 1994 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom 10. und 27.8.2001 werden unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.12.2002 dahingehend geändert, dass die außerbilanziellen Hinzurechnungen im Hinblick auf die Beteiligung der Klägerin an der ...gesellschaft mbH für den Kreis I. in 1990 in Höhe von ... DM, in 1991 in Höhe von ... DM und in 1992 bis 1994 in Höhe von jeweils ... DM gemindert werden. Die jeweiligen Gewerbesteuerrückstellungen werden entsprechend angepasst.

Die weiteren Berechnungen werden dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

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

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das finanzielle Engagement der Klägerin als Gesellschafterin einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft in den Streitjahren zu verdeckten Gewinnausschüttungen führt.

1

2

3

Die Klägerin ist eine Zweckverbandssparkasse. Mitglieder des Zweckverbandes sind der Kreis X (Kreis) und die Stadt F. Die Klägerin gründete ... zusammen mit dem Kreis und sechs Städten und Gemeinden des Kreises die Wirtschaftsförderungsgesellschaft mbH für den Kreis (WFG). Nach dem Gründungs-Gesellschaftsvertrag vom ... (Gründungsvertrag) war die Klägerin am ursprünglichen Stammkapital der WFG in Höhe von ...DM mit ...DM beteiligt. Der Kreis hielt ...DM und die Städte und Gemeinden hielten insgesamt ...DM des Stammkapitals. Nach § 3 des ursprünglichen wie des in den Streitjahren geltenden Gesellschaftsvertrages vom ...dient die WFG nicht Erwerbszwecken, sondern verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Ziele. Die Gesellschafter erhalten keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft (§ 3 Abs. 3 in allen Fassungen des Gesellschaftsvertrages).

Unternehmensgegenstand der WFG ist im Wesentlichen die Förderung der Industrie, des Handels und des Kleingewerbes sowie des Fremdenverkehrs im Kreis mit dem Ziel, durch eine Stärkung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft die Wirtschaftskraft nachhaltig zu steigern und die Wirtschafts- und Sozialstruktur des Kreises zu verbessern. Die Tätigkeit der WFG soll lt. Gründungsvertrag ergänzend zum eigenständigen örtlichen Angebot der Gemeinden des Kreises erfolgen. Die WFG soll u.a. die Städte und Gemeinden bei ihren örtlichen Aufgaben der Wirtschaftsförderung und den damit zusammenhängenden Planungen unterstützen, ansässige und ansiedlungswillige Unternehmer bei der Beschaffung von Grundstücken, Gebäuden, Arbeitskräften und öffentlichen Investitionshilfen beraten und für die Ansiedlung von Industrie und Gewerbe im Kreis werben (vgl. im Einzelnen § 2 des Gründungsvertrages). 4

Nach § 10 Abs. 1 des Gründungsvertrages waren die Verwaltungskosten der WFG, soweit sie nicht durch Einnahmen gedeckt sind, vom Kreis und von der Klägerin im Verhältnis der geleisteten Stammeinlagen zu tragen, wobei die Klägerin jährlich vorab zur Deckung dieser Kosten einen Festbetrag in Höhe von 10.000 DM/Jahr für die Dauer von drei Jahren zu leisten hatte. Nach § 10 Abs. 2 des Vertrages waren die Personalkosten vom Kreis allein zu tragen, soweit die Geschäfte der WFG von Bediensteten des Kreises im Nebenamt wahrgenommen werden. 5

Nach einem Beschluss des Verwaltungsrates der Klägerin vom ... (vgl. Anlage 7 zum Schriftsatz vom) machte die Klägerin ihre Beteiligung bei der WFG davon abhängig, dass keine weiteren Kreditinstitute an der WFG beteiligt werden. Wie aus einem von der Klägerin mit Schriftsatz vom ...vorgelegten Schreiben der "Volks- und Raiffeisenbanken" im Kreis vom ... hervorgeht, haben sich die Volks- und Raiffeisenbanken sowohl bei der Gründung der WFG als auch bei einer späteren Kapitalerhöhung vergeblich um eine Beteiligung bemüht. Der Verwaltungsrat der Klägerin stimmte letztlich mit Beschluss vom ... auf der Basis des o.g. Gründungsvertrages einer Beteiligung der Klägerin bei der WFG zu (vgl. Anlage 7 zum Schriftsatz vom...). In dem Protokoll zur Sitzung des Verwaltungsrates vom ...wird darüber hinaus zu der Beteiligung der Klägerin bei der WFG folgendes festgehalten: 6

"Im Übrigen geht der Verwaltungsrat davon aus, dass die künftige Zusammenarbeit zwischen den Gesellschaftern innerhalb der Wirtschaftsförderungsgesellschaft auf einer gleichberechtigten, vertrauensvollen Basis erfolgt. Aus diesem Grund legt der Verwaltungsrat u.a. großen Wert darauf, dass der stellvertretende Aufsichtsratsvorsitzende dieser Wirtschaftsförderungsgesellschaft gemäß § ...des vorliegenden Vertragsentwurfes von der ...gestellt wird." 7

Auf der Basis dieses Beschlusses wurde unter Vorlage des o.g. Gründungsvertrages am ...beim Minister für ...des Landes NRW gemäß § 32 der Sparkassenverordnung (i. d. 1978 8

geltenden Fassung) eine Ausnahmegenehmigung für die Beteiligung an der WFG beantragt. In dem Antrag heißt es u.a.:

- " 9
- Wir sind der Überzeugung, dass eine Beteiligung unseres Hauses an der Wirtschaftsförderungsgesellschaft ...geschäftspolitisch notwendig und sinnvoll wäre, insbesondere unter Berücksichtigung der Erfüllung unseres gesetzlichen Auftrages und unserer Verpflichtung für unser Geschäftsgebiet und die Bürger dieses Raumes. Allein aufgrund der Strukturierung unseres Wirtschaftsraumes und der daraus resultierenden überdurchschnittlichen Arbeitslosenquoten muss es das Bestreben aller öffentlich und geschäftlich interessierten Stellen sein, die Wirtschaftskraft des Kreises ...anzuheben. Dafür soll die Wirtschaftsförderungsgesellschaft tätig werden. Wir glauben, dass wir unseren öffentlichen und gesetzlichen Auftrag am besten durch eine Mitarbeit und Beteiligung an dieser Gesellschaft erfüllen können, um zu einer Verbesserung der wirtschaftlichen und damit auch der sozialen Struktur unseres Geschäftsgebietes beizutragen. In erster Linie ist dafür die Schaffung neuer und zusätzlicher Erwerbsquellen dringend notwendig. Wenn dies gelingt, werden wir zweifellos auch geldwirtschaftlich davon partizipieren. Durch die Arbeit in der Wirtschaftsförderungsgesellschaft ...* 10
- und mit deren erfolgreichem Wirken wird also indirekt auch das Wachstum und die geschäftliche Intensität unserer Sparkasse gefördert.* 11
- Bezüglich der anteiligen Übernahme der Verwaltungskosten entsprechend der Ausführungen in § ... (des Gründungsvertrages) möchten wir auf folgendes hinweisen:* 12
- Um eine effiziente Arbeit zu leisten und einen entsprechenden Erfolg zu erzielen, werden vor allem in den ersten Jahren erhebliche Kosten aufzuwenden sein, insbesondere in werblicher Hinsicht. Diese Kosten sind nach unserer Ansicht von den entscheidenden Trägern der Gesellschaft, eben dem Kreis und der ..., zu übernehmen, da aufgrund der allgemeinen Finanzsituation der Kommunen den beteiligten Städten und Gemeinden eine Kostenübernahme kaum möglich sein würde.* 13
- Aus strukturellen Gesichtspunkten, aus sparkassenpolitischen Gründen und auch aus einer kaufmännischen Interessenlage heraus ist deshalb die Beteiligung der Sparkasse an der zu gründenden Wirtschaftsförderungsgesellschaft äußerst wertvoll.* 14
- ..."* 15
- Die Ausnahmegenehmigung wurde mit Erlass des Ministeriums vom ...- unter Auflagen erteilt. In einem Schreiben des ... an die Klägerin vom werden die Ausführungen des Ministers insoweit wie folgt wiedergegeben: 16
- "Die Wirtschaftsförderungsgesellschaft des Kreises... mbH, verfolgt ausschließlich gemeinnützige Zwecke, die nicht zu den Aufgaben einer Sparkasse gehören (§ 3 Sparkassengesetz). Ihre rein kommunalen Aufgaben müssten aus Haushaltsmitteln finanziert werden. Die Unverzinslichkeit der Anlage - und der daraus erwachsende Abzinsungsbedarf - sowie die vertraglich festgelegte Beteiligung am Verwaltungsaufwand sind eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gewährträger. Der mittelbare Nutzen aus dem Neugeschäft kann nicht abgeschätzt werden, so dass eine Minderung der Rücklagendotierung nicht ausgeschlossen werden kann. Gemäß § 32 Sparkassenverordnung erteile ich hiermit die erbetene Genehmigung nach Ausnahme von den Vorschriften der Sparkassenverordnung mit* 17

der Auflage, dass alle Aufwendungen - für Abzinsung und für Verwaltungskostenteile - jährlich auf die Ausschüttung an die Gewährträger anzurechnen sind (vgl. § 27 Abs. 2 oder 4) und dass die Zuführung zu den Rücklagen gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 mindestens den Betrag dieser Aufwendungen ausmacht."

Im ersten Streitjahr kam es zu einer Änderung des Stammkapitals und des Gesellschaftsvertrages der WFG. Nach der in den Streitjahren geltenden Fassung des Gesellschaftsvertrages vom ...betrug das Stammkapital der WFG ...DM. Die Kapitalerhöhung wurde letztlich vom Kreis .(Gesamtbeteiligung DM) und den beteiligten Städten und Gemeinden des Kreises getragen. Neben den Gründungsgemeinden haben sich bis zum ...noch weitere vier Gemeinden an der WFG beteiligt (Gesamtbeteiligung der Gemeinden ...DM). Unter den neu eingetretenen Gemeinden war auch die Stadt F, die sich mit ...DM am Stammkapital beteiligte. Nach der in § ...des Gesellschaftsvertrages vom ...geregelten Stimmrechtsverteilung hat der Kreis in der Gesellschafterversammlung ...Stimmen, während auf die Klägerin ... und auf die beteiligten Gemeinden des Kreises insgesamt ... Stimmen entfallen.	18
Die o.g. Regelungen zum Unternehmensgegenstand und zur Gemeinnützigkeit der WFG (§§...) blieben in dem geänderten Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen unverändert erhalten. Wie in dem Gründungsvertrag (§...) wurde auch in dem Gesellschaftsvertrag vom ... (§...) jedem Gesellschafter das Recht eingeräumt, mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende des Geschäftsjahres aus der WFG auszutreten.	19
Die Kostenübernahme wird nunmehr in § ...des Gesellschaftsvertrages vom ...geregelt. Danach sind die nicht gedeckten Betriebskosten der WFG, soweit nicht im Einzelfall mit einzelnen Gesellschaftern eine andere Regelung getroffen wird, im Verhältnis 3:2 vom Kreis und der Klägerin zu tragen. Die Kostenübernahmeverpflichtung der Klägerin ist allerdings auf 100.000 DM jährlich beschränkt. Für die Streitjahre macht die Klägerin aufgrund dieser Regelung im anhängigen Klageverfahren nunmehr folgende Betriebskostenzuschüsse an die WFG als Betriebsausgaben geltend:	20
1990 - ...DM	21
1991 - ... DM	22
1992 - ... DM	23
1993 - ... DM	24
1994 - ...DM.	25
Auch in den Jahren ... bis ... betrug der von der Klägerin zu übernehmende Betriebskostenzuschuss jeweils die Höchstgrenze von 100.000 DM.	26
Aus den von der Klägerin vorgelegten Auszügen aus den Jahresabschlussberichten der WFG ergibt sich, dass die ungedeckten Kosten von "Förderungsmaßnahmen", die im Wesentlichen einer bestimmten Gemeinde zugute kamen, regelmäßig von dieser Gemeinde - ggf. zusammen mit dem Kreis- übernommen wurden (z.B.:..., Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen im Bereich Umwelt- und Naturschutz).	27
Die WFG wurde von dem zuständigen Finanzamt Y in den Streitjahren 1990 bis 1992 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und ab 1993 nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG als steuerfrei behandelt.	28

Die Klägerin hält neben der Beteiligung an der WFG noch andere Beteiligungen an wirtschaftsfördernden Gesellschaften. So wirbt sie in ihrem aktuellen Internet-Auftritt in diesem Zusammenhang mit ihrem Engagement bei der WFG sowie mit ihrer Beteiligung bei der ...B-GmbH, bei der ...K-GmbH, bei der ...S-GmbH und bei der R-GmbH.

An der B-GmbH war die Klägerin in den Streitjahren seit Juni 1991 mit einem Anteil von 70.000 DM am damaligen Stammkapital von insgesamt ...DM beteiligt. Neben ihr waren u.a. der Kreis (...DM), die WFG (...DM), der Kreis D (...DM), die IHK P (...DM), die ...Versicherungs AG (...DM) und weitere Sparkassen aus der ...Region (zwischen ... DM und ... DM) beteiligt. Zum Unternehmensgegenstand der B-GmbH gehört u.a. die Errichtung und der Betrieb eines Technologiezentrums. Die B-GmbH ist nicht gemeinnützig. Eine Kostenübernahmeverpflichtung ist die Klägerin bei der B-GmbH nicht eingegangen. Nach dem vorliegenden aktuellen Gesellschaftsvertrag der B-GmbH vom ...ist eine ggf. eintretende Unterdeckung von den beteiligten Gebietskörperschaften und den beteiligten Wirtschaftsförderungsgesellschaften im Verhältnis ihrer Stammkapitalanteile untereinander zu tragen. 30

Auch im Rahmen der o.g. übrigen Beteiligungen der Klägerin ist diese keine Kostenübernahmeverpflichtungen eingegangen. Es handelt sich auch insoweit nicht um gemeinnützige Gesellschaften. Bei der K-GmbH ist die Klägerin seit ... mit einem Anteil von ...DM am Stammkapital von ...DM beteiligt. Die Beteiligung an der S-GmbH (...DM von ...DM) hält die Klägerin seit.... An der R-GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Verwertung des ehemaligen ...zur Förderung von Unternehmensansiedlungen im Kreis ist, hält die Klägerin seit Dezember ... u.a. neben dem Kreis (...DM), der ... (DM), der B-GmbH (...DM), der Volksbank (... DM) und der Stadt (... DM) einen Anteil von ...DM am Stammkapital von insgesamt ...DM. Gewinnausschüttungen oder Kapitalverzinsungen erhielt die Klägerin im Rahmen dieser Beteiligungen bisher nicht. 31

Aus den mit Schreiben vom ...auszugsweise vorgelegten Geschäftsberichten für die Streitjahre ergibt sich, dass die Klägerin in den Streitjahren in Zusammenarbeit mit der WFG "Unternehmergespräche", "Technologiesprechtag" und anderweitige Informationsveranstaltungen im Kreis durchgeführt hat. Andere Bankunternehmen aus dem Kreis waren an diesen Veranstaltungen nicht beteiligt. Die Klägerin hat in den Streitjahren auch durch diversen Pressemitteilungen mit diesen Veranstaltungen geworben. Die Kosten dieser Veranstaltungen wurden von der WFG getragen. 32

Die Klägerin behandelte die Kosten, die ihr im Zusammenhang mit der Beteiligung an der WFG entstanden sind, zunächst als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne von § 8 Abs. 3 KStG. Die Höhe der insoweit von ihr angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen berechnete sich nach dem in den Streitjahren tatsächlich gewährten Betriebskostenzuschuss und einer fiktiven Verzinsung von 5,5 % des Beteiligungsbetrages (...DM jährlich). Dementsprechend rechnete die Klägerin in ihren Steuererklärungen für die Streitjahre bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb der Steuerbilanz verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von ...DM (1990), ...DM (1991) sowie ...DM (1992 bis 1994) dem zu versteuernden Einkommen hinzu. In 1990 ergibt sich insoweit eine Abweichung zu dem zuletzt gestellten Klageantrag, weil die Klägerin in ihrer Bilanz aufgrund eines Zuordnungsfehlers fälschlicherweise einen Betriebskostenzuschuss in Höhe von ...DM anstatt in Höhe von ...DM als Aufwand erfasst hat 33

Für die Streitjahre wurde die Klägerin zunächst mit mehreren jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Körperschaftsteuerbescheiden veranlagt. 34

Nach einer Betriebsprüfung für die Jahre 1990 bis 1994 (vgl. Bp-Bericht vom...) erließ der Beklagte am ...für sämtliche Streitjahre Änderungsbescheide, in denen die Ergebnisse der Betriebsprüfung umgesetzt wurden. Die Änderungsbescheide wurden endgültig erlassen. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin am ...Einsprüche ein und beantragte diverse Änderungen, die im vorliegenden Verfahren nicht mehr streitig sind. Die Behandlung des Aufwands für die WFG war ursprünglich nicht Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Im Verlauf der Betriebsprüfung gingen sowohl der Betriebsprüfer als auch die Klägerin noch übereinstimmend davon aus, dass der Aufwand der Klägerin im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung bei der WFG als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln seien.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens ergingen für die Streitjahre 1993 und 1994 am ... (1993) und am ... (1994) Änderungsbescheide, in denen dem (ursprünglichen) Einspruchsbegehren der Klägerin nicht voll umfänglich stattgegeben wurde. Die Änderungsbescheide wurden damit zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO). 36

Mit Schreiben vom ... beantragte die Klägerin nunmehr erstmalig, u. a. für die Streitjahre, die Betriebskostenzuschüsse an die WFG nicht mehr als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln. Auch die Hinzurechnung von jährlich ... DM im Hinblick auf die fehlende Verzinsung des Beteiligungskapitals bei der WFG sei rückgängig zu machen. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass ihre Beteiligung an der WFG betrieblich veranlasst sei und dementsprechend auch ihre damit verbundenen Ausgaben als Betriebsaufwand anzuerkennen seien. 37

Der Beklagte erließ am ... (für 1990 bis 1992) und am ... (für 1993 und 1994) Änderungsbescheide, in denen dem ursprünglichen Einspruchsbegehren der Klägerin nunmehr voll umfänglich stattgegeben wurde. Der Beklagte ging davon aus, dass damit die Einspruchsverfahren abgeschlossen seien. Die Anträge der Klägerin bezüglich der Anerkennung der Kosten in Zusammenhang mit der Beteiligung an der WFG als Betriebsaufwand wurden bei Erlass der vorgenannten Änderungsbescheide nicht berücksichtigt. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für die Streitjahre wurde insoweit weiterhin in dem erklärten Umfang von verdeckten Gewinnausschüttungen ausgegangen. 38

Die Klägerin legte mit Schreiben vom..., das am ... bei dem Beklagten einging, "Einsprüche" gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 1990 bis 1994 vom ... mit der Begründung ein, dass über ihre Änderungsanträge vom 21.2.2001 noch nicht entschieden worden sei. 39

Mit Einspruchsentscheidung vom ... lehnte der Beklagte es ab, die an die WFG gezahlten Betriebskostenzuschüsse als Betriebsaufwand anzuerkennen. Ebenso hielt er an der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Hinblick auf die fehlende Verzinsung der Kapitalbeteiligung an der WFG fest. Der Beklagte stützt dies im Wesentlichen darauf, dass die Beteiligung an einer nicht erwerbswirtschaftlich konzipierten Gesellschaft wie der WFG mit der Aufgabenstellung der Klägerin nicht vereinbar sei. Die Klägerin habe nach dem in der Sparkassensatzung definierten Wirtschaftlichkeitsgebot ihre Geschäfte nach wirtschaftlichen Grundsätzen zu erfüllen. Die ertraglose Beteiligung an einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft sowie die Verpflichtung zur Übernahme von Kosten entspreche diesen Grundsätzen nicht. Die Beteiligung an der WFG wie auch die Kostenübernahme liege vielmehr im Interesse des Gewährträgers. Hierbei sei insbesondere die Stellungnahme des ... Sparkassen- und Giroverbandes zum Thema "Sparkassen- und Wirtschaftsförderung" vom ... (Anlage zum Schriftsatz der Klägerin vom...) zu berücksichtigen, wonach die Wirtschaftsförderung zum kommunalen Wirkungskreis gehöre und die 40

Wirtschaftsförderungsgesellschaften entsprechend konzipiert seien. Die Klägerin habe keine Nachweise dafür erbracht, dass ihre Beteiligung an der WFG zu konkreten Erträgen geführt habe. Nach Aktenlage sei auch nicht erkennbar, dass aus der Beteiligung positive Erträge in einer Höhe hervorgehen könnten, die die übernommenen Kosten übersteigen würden.

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin, die Kosten im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an der WFG als Betriebsausgaben anzuerkennen. Sie macht geltend, sie habe sich nicht im Interesse des Gewährträgers, sondern im originären eigenen betrieblichen Interesse an der WFG beteiligt. Durch die Gründung einer regionalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft werde die wirtschaftliche Prosperität in der jeweiligen Region gestärkt. Regionale Wirtschaftsförderungsgesellschaften hätten insbesondere die Aufgabe, Konzepte für die Beseitigung struktureller Defizite zu erarbeiten und durchzusetzen. Hiermit gehe die Ansiedlung bzw. Gründung neuer Unternehmen in der Region einher. Aufgrund des in der Sparkassenorganisation verankerten Regionalprinzips sei das Geschäftsgebiet jeder Sparkasse grundsätzlich durch das Gebiet ihres Gewährträgers begrenzt. Hieraus werde deutlich, dass die jeweiligen Sparkassen zwangsläufig ein starkes Interesse an regionaler Wirtschaftsförderung hätten, um auf diese Weise ihr Geschäftspotential durch Anknüpfung neuer Geschäftsbeziehungen auszudehnen. 41

Die Neuansiedlung von Geschäftsbetrieben, die Beratung von Unternehmen bei Aufnahme weiterer Geschäftsfelder, insbesondere die Förderung innovativer Prozesse und Technologien seien regelmäßig mit einem Finanzierungsbedarf verbunden, woraus sich für die Sparkasse konkrete Geschäftsmöglichkeiten ergäben. Die Sparkasse sei bei Kreditgewährungen an Unternehmen, insbesondere bei längerfristigen Investitionsdarlehen, an der Sicherstellung einer dauerhaften Wettbewerbsfähigkeit dieser Unternehmen interessiert. Dies soll durch eine möglichst umfassende Wirtschaftsförderung gewährleistet werden. Auf diese Weise könnten Kreditrisiken reduziert werden. Ferner könnten Fehlentwicklungen frühzeitiger erkannt werden, um - soweit notwendig - unter Einbeziehung der kreditgebenden Sparkasse rechtzeitig Maßnahmen zur Überwindung von Unternehmenskrisen einleiten zu können. Ziel der Wirtschaftsförderung sei insbesondere die Schaffung neuer und Sicherung vorhandener Arbeitsplätze. Dadurch eröffne sich für die Klägerin als Sparkasse weiteres Geschäftspotential. 42

Die Klägerin habe ihr finanzielles Engagement für eine regionale Wirtschaftsförderungsgesellschaft auch zu eigenen Werbezwecken genutzt. Neben allgemeinen Informationen über Entwicklungen der regionalen Wirtschaft diene die Wirtschaftsförderungsgesellschaft in nennenswertem Umfang auch der Präsentation der Sparkasse (z. B. ...etc.). Die WFG mache zwar auf ihren aktuellen Internet-Seiten unter der Rubrik "... " auch Werbung für andere Kreditunternehmen aus der Region. Diese müssten aber für diese Leistungen bezahlen, während der Hinweis auf die Klägerin im Hinblick auf ihr finanzielles Engagement bei der WFG kostenlos erfolge. 43

Die Wirtschaftsförderungsgesellschaft sei für eine Sparkasse auch ein Medium, um Kontakte zu Kunden der Sparkasse zu pflegen sowie Kontakte anzubahnen. Das Engagement der Klägerin bei der WFG gehöre zu ihrer unternehmerischen Kommunikationsstrategie, mit der sie ihre kommunale Verbundenheit und ihre volkswirtschaftliche, strukturfördernde Funktion für die Region bekräftige. Demnach ziele die Sparkasse mit ihrem Engagement im Hinblick auf die regionale Wirtschaftsförderung ganz stark auch auf ihre eigene Imagepflege und -verbesserung. Derzeit gebe es in den Firmenkundencentern z.B. zehn Neu-Engagements in Bearbeitung, bei denen die Kontaktanbahnung über die WFG erfolgt sei. 44

Die Klägerin erweise sich - nicht zuletzt durch die enge Verbindung zur WFG - als gefragter Partner für die Vermittlung von öffentlichen Förderkrediten, die sie für Existenzgründungen, Betriebserweiterungen und Investitionen in neue Arbeitsplätze zur Verfügung stelle. In den Streitjahren machten die in diesem Zusammenhang gewährten Kreditmittel ein Volumen von ...DM (1990) bis ... DM (1994) aus.	
Der kaufmännische Hintergrund der Beteiligung an der WFG zeige sich auch darin, dass die Volksbanken und Raiffeisenbanken der Region sich sowohl bei der Gründung der WFG als auch bei der späteren Kapitalerhöhung (erfolglos) um eine entsprechende Beteiligung bemüht hätten.	46
Nach Auffassung der Klägerin gehe auch die Finanzverwaltung mittlerweile grundsätzlich davon aus, dass die Sparkassen ein originäres, eigenbetriebliches Interesse an der Beteiligung an Wirtschaftsförderungsgesellschaften hätten. Die Klägerin verweist insoweit auf ein Schreiben des Finanzministeriums ...vom ...an den ... Sparkassen- und Giroverband und auf die Ausführungen in dem "Leitfaden für die steuerliche Betriebsprüfung der Kreditinstitute" zum Thema "Beteiligung an Industrie- und Wirtschaftsförderungsgesellschaften" (Anlagen 1 und 2 zum Klageschriftsatz vom...).	47
Die Betriebskostenübernahme im Rahmen der WFG beschränke sich auf den Kreis ... und die Klägerin, weil die Gemeinden über die sog. Kreisumlage durch die Kostenübernahme des Kreises ohnehin an den Betriebskosten für die WFG beteiligt seien.	48
Die Klägerin beantragt,	49
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom ...die Bescheide für 1990 bis 1992 über 50 Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom ...und die Bescheide für 1993 und 1994 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom ...dahingehend zu ändern, dass die außerbilanziellen Hinzurechnungen im Hinblick auf die Beteiligung der Klägerin an der WFG in 1990 in Höhe von ...DM in 1991 in Höhe von ...DM und in den Jahren 1992 bis 1994 DM jeweils in Höhe von ...DM gemindert werden.	
Der Beklagte beantragt,	51
die Klage abzuweisen.	52
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung vom.... Darüber hinaus wendet er ein, dass sich die von der Klägerin angeführte Stellungnahme des Finanzministeriums ...auf einmalige Zuschüsse beziehe.	53
Entscheidungsgründe	54
Die Klage ist begründet.	55
Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Beteiligung der Klägerin an der WFG und die in diesem Rahmen gewährten Betriebskostenzuschüsse zu verdeckten Gewinnausschüttungen in Form der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung geführt haben. Die Beteiligung der Klägerin an der WFG und die insoweit eingegangene Verpflichtung zur Kostenübernahme waren betrieblich veranlasst. Die auf die Streitjahre entfallenden Kostenzuschüsse sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG i.V. m. § 8 Abs.1 KStG als Betriebsausgaben - im Rahmen einer Teilwertabschreibung - abzugsfähig. Aufgrund der betrieblichen	56

Veranlassung der Beteiligung darf das zu versteuernde Einkommen in den Streitjahren auch nicht im Hinblick auf die fehlende Verzinsung des Beteiligungsbetrages erhöht werden.

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens verdeckte Gewinnausschüttungen - vGA - zu berücksichtigen; sie mindern das Einkommen nicht. 57

Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (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 Bundesfinanzhof - 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). 58

Diese Definition ist zwar anhand der Verhältnisse bei Kapitalgesellschaften entwickelt worden; vGA sind aber in entsprechender Anwendung der obigen Begriffsbestimmung auch im Verhältnis zwischen Sparkassen und ihren Gewährträgern möglich. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, ist das Verhältnis einer Sparkasse zu ihrem Gewährträger ähnlich dem Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihrem Gesellschafter zu beurteilen (vgl. Urteile vom 9.8.1989 I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237; und vom 1. 12. 1982 I R 69/80, I R 70/80, BFHE 137, 62, BStBl 1983, 152, m.w.N). Gewährträger ist die Körperschaft, die die Sparkasse errichtet hat. Der Gewährträger hat zwar keinen Anspruch auf den Gewinn der Sparkasse, wie ihn der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hat. Die Sparkasse kann aber den Gewinn, der nach den vorgeschriebenen Zuführungen gewisser Teile zu einer Sicherheitsrücklage verbleibt, an den Gewährträger abführen. Damit gilt für Sparkassen ebenso wie für andere steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der Grundsatz, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Belang ist, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Das bedeutet, dass Beträge, die die Sparkasse von ihrem Gewinn an ihren Gewährträger abführt, ihr steuerpflichtiges Einkommen nicht mindern dürfen. Teile des zu erwartenden Gewinns, die eine Sparkasse unter anderer Bezeichnung als einer offenen Gewinnausschüttung im Verlauf des Geschäftsjahres an ihre Gewährträger auskehrt, sind verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinn des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, die bei der Einkommensermittlung (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG) zu berücksichtigen, d.h. hinzuzurechnen sind. 59

Unter Anwendung der o.g. Grundsätze ist die Annahme einer vGA im Streitfall nicht gerechtfertigt. Es kann im Hinblick auf das Beteiligungsengagement der Klägerin bei der WFG keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung festgestellt werden. 60

Die Beteiligung der Klägerin an der WFG und die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung der Klägerin zur anteiligen Übernahme der Verwaltungskosten der WFG waren nach der Überzeugung des Senats (auch) in den Streitjahren allenfalls in einem unbedeutenden, zu vernachlässigendem Maße durch das Verhältnis der Klägerin zum Kreis als Mitglied ihres Gewährträgers mitveranlasst. Auslösendes und vordergründiges Moment für das konkrete Beteiligungsengagement der Klägerin bei der WFG waren vielmehr die eigenen betrieblichen Interessen der Klägerin nach Gewinnsteigerung und Gewinnmaximierung. Die 61

Kostenzuschüsse sind damit (im Ergebnis) in vollem Umfang als Betriebsausgaben anzuerkennen. Eine Aufteilung der Aufwendungen in (abziehbare) Betriebsausgaben und verdeckte Gewinnausschüttungen kommt nicht in Betracht (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 28.11.1991 I R 13/90 BFHE 166, 251, BStBl II 1992, 359). Entsprechendes gilt in Bezug auf die Unverzinslichkeit des Beteiligungsbetrages.

In sinngemäßer Anwendung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 4.7.1990 (GrS 2-3/88 BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817) sind Aufwendungen dann als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Momentes und zum anderen die Zuweisung des maßgeblichen Momentes zu der gemäß § 8 Abs.3 KStG 1977 körperschaftsteuerrechtlich irrelevanten Gesellschaftersphäre. Nur dann, wenn die Aufwendungen nicht oder nur in einem unbedeutenden Maße dem Zweck dienen, einem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden, können sie als Betriebsausgaben abziehbar sein. Steht dagegen die Absicht, einem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden, im Vordergrund, so verdrängt diese Veranlassung die möglicherweise daneben bestehende Absicht, für die Kapitalgesellschaft allgemeine Imagepflege zu betreiben. Daher sind die die Aufwendungen auslösenden Momente zu gewichten und gegeneinander abzuwägen, um festzustellen, welches Moment das letztlich maßgebende war (BFH-Urteil in BFHE 166, 251, BStBl II 1992, 359; BFH-Urteile vom 16.12.1955 I 12/55 U, BStBl III 1956, 43; und vom 24.8.1983 I R 16/79, BStBl II 1984, 273).

62

Kommt es insoweit für die Abgrenzung von abzugsfähigen Betriebsausgaben und verdeckten Gewinnausschüttungen auf die Motivation des Ausgebenden an, so ist maßgeblich auf die Motive abzustellen, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 327). Da die Zweckrichtung ein innerer Vorgang ist, kann sie nur anhand der objektiv nach außen in Erscheinung tretenden Merkmale des Einzelfalles festgestellt werden, die auf ihr Bestehen hindeuten (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.1988 - I R 25/82, BFHE 155, 349, BStBl II 1989, 248; vom 4.8.1985, I R 149/81, BFHE 144, 548, BStBl II 1986, 86; und vom 23.5. 1984 I R 294/81, BStBl II 1984, 673, BFH-Beschluss vom 22.2.2001 I B 132/00, BFH/NV 2001, 1048).

63

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist das Gericht nach einer Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse des Streitfalles davon überzeugt, dass die Klägerin die Beteiligung an der WFG inklusive der Verpflichtung zur anteiligen Kostenübernahme vorrangig eingegangen ist, um daraus eigenen betrieblichen Nutzen zu ziehen. Der Senat sieht als auslösendes Moment für das Beteiligungsengagement der Klägerin bei der WFG die von ihr vorgetragenen kaufmännischen Gründe, insbesondere die Kontaktaufnahme zu potentiellen Neukunden und die Kontaktpflege zu der regionalen Wirtschaft generell sowie die Nutzung zu Werbezwecken an. Diesen Schluss zieht der Senat vor allem im Hinblick auf das dokumentierte Verhalten und Engagement der Klägerin in der Gründungsphase der WFG und im Zusammenhang mit der Änderung des Gesellschaftsvertrages im Jahr ... sowie aus der tatsächlich erfolgten öffentlichkeitswirksamen Zusammenarbeit zwischen der Klägerin und der WFG in den Streitjahren.

64

Das Gericht kommt zunächst zu dem Ergebnis, dass es grundsätzlich erhebliche betriebliche Gründe für ein Unternehmen, insbesondere aber für eine Bank oder ein Versicherungsunternehmen, geben kann, sich an einer regionalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft unter Gewährung entsprechender Stimmrechte und

65

Einflussmöglichkeiten organisatorisch und finanziell zu beteiligen. Dies gilt um so mehr, wenn das Geschäftsgebiet des Unternehmens, wie bei einer Sparkasse, regional begrenzt ist.

Ein unmittelbares betriebliches Interesse der Sparkassen an der Unterstützung von Wirtschaftsförderungsgesellschaften ergibt sich insbesondere im Hinblick auf die (Teil-)Identität der von den Sparkassen und den Wirtschaftsförderungsgesellschaften angesprochenen unternehmerischen Zielgruppen. Der Senat teilt insoweit die Auffassung des Finanzministeriums des Landes ... in seinem Schreiben vom ... an den "...Sparkassen- und Giroverband". Die (kostenmäßige) Beteiligung bildet für die Sparkassen einmal die Grundlage für eine Vielzahl von Werbemaßnahmen in Anzeigen und Broschüren. Darüber hinaus eröffnen sich zudem im Rahmen von gemeinsamen Veranstaltungen (Unternehmertage etc.) zahlreiche Möglichkeiten zur Kontaktaufnahme und Kundenakquise. Hierbei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass gerade bei der Ansiedlung neuer Unternehmen oder bei der Erweiterung bereits ansässiger Unternehmen ein erhöhter Finanzierungsbedarf besteht, der regelmäßig nur zum Teil durch öffentliche Zuschüsse abgedeckt werden kann. Unerheblich ist insoweit, ob ein Unternehmen sich im Rahmen (laufender) Zuschüsse oder aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zur anteiligen Kostenübernahme verpflichtet. Dies gilt zumindest dann, wenn dem "Zuschussgeber", wie im Streitfall, ein jährliches Kündigungsrecht zusteht.

66

Von einem - unmittelbaren - betrieblichen Wert und Nutzen der Beteiligung einer Sparkasse an einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft geht offensichtlich auch die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main in ihrem "Leitfaden für die steuerliche Betriebsprüfung der Kreditinstitute aus", wenn sie Teilwertabschreibungen im Hinblick auf die Ertraglosigkeit der Beteiligungen mit der Begründung ablehnt, dass der Nachteil der Ertraglosigkeit durch die Bedeutung der Beteiligungen für die Sparkassen voll ausgeglichen werde.

67

In seiner Einschätzung sieht sich der Senat insbesondere dadurch bestätigt, dass auch andere Banken, die nicht in einem Gewährträgerverhältnis zu den regionalen Kommunen stehen, an entsprechenden Beteiligungen interessiert sind bzw. solche Beteiligungen eingehen. So waren zum Beispiel im konkreten Fall auch die Volksbanken und Raiffeisenbanken im Kreis sowohl bei der Gründung der WFG als auch bei der Kapitalerhöhung im Jahre ... intensiv um eine Beteiligung bemüht. Dies ergibt sich eindeutig aus dem von der Klägerin vorgelegten Schreiben der Volksbanken und Raiffeisenbanken vom ... an die WFG. Auch in anderen Regionen haben sich insbesondere Volksbanken und Raiffeisenbanken neben den Kommunen und Sparkassen an entsprechenden regionalen Wirtschaftsförderungsgesellschaften beteiligt. Dies geht aus diversen Internetpräsentationen hervor, die in gedruckter Form zu den Gerichtsakten genommen wurden. So sind zum Beispiel bei der WFG Saarpfalz mbH neben dem Saarpfalz-Kreis, diversen Städten und Gemeinden der Region und der Kreissparkasse Saarpfalz, die Volksbank Saarpfalz eG und die VR Bank Saarpfalz eG beteiligt. Gesellschafter der ...Wirtschaftsförderungsgesellschaft sind neben dem Kreis und kreisangehörigen Gemeinden eine Kreissparkasse, eine Stadtparkasse sowie die Volks- und Raiffeisenbanken. Träger der Wirtschaftsförderungsgesellschaft Westerwald mbH sind neben dem Westerwald Kreis, den Verbandsgemeinden und den regionalen Sparkassen auch die Westerwald Bank eG mit einer Beteiligung von ca. 15 Prozent. In anderen Wirtschaftsförderungsgesellschaften sind die regionalen Banken und Sparkassen zwar nicht unmittelbar am Gesellschaftskapital beteiligt, sie engagieren sich aber durch regelmäßige finanzielle Zuschüsse und in Form von beratender Tätigkeit. So ergibt sich z.B. aus dem im Internet veröffentlichten Geschäftsbericht der WFG Schwäbisch Hall für das Jahr 2002, dass sowohl die Sparkassen als auch die Volks- und Raiffeisenbanken sich zu einem laufenden jährlichen Zuschuss von 60.000 EUR

68

verpflichtet haben.

Daneben messen die regionalen Wirtschaftsunternehmen offensichtlich auch generell, nicht nur Finanzinstitute, der erfolgreichen Arbeit einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft einen nicht unerheblichen betrieblichen Nutzen zu, der sie veranlasst, sich finanziell an solchen Gesellschaften zu beteiligen. Zwar stellt die kommunale Wirtschaftsförderung mit dem Ziel der Verbesserung der regionalen und kommunalen Wirtschafts- und Infrastruktur zunächst grundsätzlich eine kommunale Aufgabe der Städte, Gemeinden und Landkreise dar, die sich aus deren grundgesetzlich (Art 28 Abs. 2 GG) und gesetzlich (§ 2 GO NRW) zugewiesenen Verantwortlichkeit für die Erfüllung aller örtlichen Angelegenheiten ableitet (vgl. im Einzelnen Knemeyer/Rost-Haigis, DVBl. 1981, 241; Heinevetter, Sparkassengesetz NRW, Stand 1992, Erl. § 21 SpkVO Tz. 42). Hieraus lässt sich aber nach Auffassung des Senats nicht folgern, dass die finanzielle Unterstützung dieser Gesellschaften, die nicht an eine konkrete Gegenleistung geknüpft ist und im Einzelfall ggf. auch - anders als bei Banken und Versicherungen - nur in beschränktem Umfang zur Kundenakquise und Werbezwecken genutzt werden kann, nicht betrieblich veranlasst ist.

69

Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Welche Aufwendungen der Steuerpflichtige für seinen Betrieb machen will, bestimmt er allein. Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen hängt nicht davon ab, ob die Aufwendungen notwendig, üblich und zweckmäßig sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.11.1983 - GrS 2/82 BFHE 140, 50, BStBl II 1984, 160).

70

Die konkrete Zielsetzung der kommunalen Wirtschaftsförderung macht deutlich, dass der wirtschaftliche Erfolg vieler regionaler Unternehmen in erheblichem Maße vom Erfolg oder Misserfolg dieser Tätigkeit abhängen kann. So zielt die Wirtschaftsförderung im Wesentlichen darauf ab, Existenzgründungen und die Ansiedlung neuer Unternehmen in der Region zu fördern, ansässige Unternehmen durch individuelle Hilfen zu unterstützen und durch die Verbesserung der allgemeinen Rahmenbedingungen die Wettbewerbsfähigkeit der lokalen Unternehmen (z.B. durch Ausbau der wirtschaftsnahen Infrastruktur) zu stärken (vgl. hierzu im Einzelnen Gallas, in Andersen, Kommunalpolitik in NRW im Umbruch, 1998, S. 267 f). Werden diese Ziele erreicht, so führt dies zweifellos zu einer verstärkten Kaufkraft und Kapitalbildung in der Region, die sich unmittelbar positiv auf die Geschäftsergebnisse der örtlichen Unternehmen auswirkt. Andererseits führt ein Scheitern einer regionalen Wirtschaftsförderung in vielen Fällen auf Dauer zu einem spürbaren Rückgang des Geschäftserfolges.

71

So hat auch der BFH in seiner Entscheidung vom 21.5.1997 (I R 38/96, BFH/NV 1997, 904) eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft, an der neben dem Landkreis die örtlichen Sparkassen beteiligt waren, nicht als gemeinnützig im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt. Er hat dabei darauf abgestellt, dass eine Tätigkeit, die neben der Gewährung von finanziellen Unterstützungen in erster Linie die Beratung von Betrieben bei der Beschaffung behördlicher Genehmigungen und öffentlicher Zuschüsse, die Vermittlung von Kontakten zu Behörden und ähnlichen Einrichtungen umfasst, weder ausschließlich noch unmittelbar auf die Förderung der Allgemeinheit, sondern auch auf die Förderung von gewerblichen Unternehmen gerichtet ist.

72

Wollen die regionalen Unternehmen vor diesem Hintergrund die Wirtschaftsförderungsgesellschaften finanziell unterstützen und damit zu deren Erfolg beitragen, so sind dies grundsätzlich auch ohne Vereinbarung einer konkreten Gegenleistung sicherlich Aufwendungen, die objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen können und

73

subjektiv dazu bestimmt sein können, dem Betrieb zu dienen.

Dementsprechend zeigt sich auch aus den Internetpräsentationen verschiedener Wirtschaftsförderungsgesellschaften, dass neben den regionalen Banken und Sparkassen auch in großem Umfang weitere regionale Unternehmen an deren Gesellschaftskapital beteiligt sind. So werden z.B. bei der Essener Wirtschaftsförderungsgesellschaft mbH je 50% des Stammkapitals von der Stadt Essen und von der Interessengemeinschaft Essener Wirtschaft e.V. gehalten. An der Wirtschaftsförderungsgesellschaft Region Friedrichshafen mbH sind neben Städten und Gemeinden ebenfalls zahlreiche Privatunternehmen als Gesellschafter beteiligt. 74

Steht somit zur Überzeugung des Gerichts aufgrund allgemeiner Erwägungen und aufgrund der vorzufindenden tatsächlichen Beteiligungs- und Finanzierungsverhältnisse fest, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter - im Sinne eines Maßstabes für den sog. Fremdvergleich - grundsätzlich aus betrieblichen Erwägungen bereit ist, sich (finanziell) an einer regionalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft zu beteiligen, so ist das Gericht im Rahmen einer Würdigung der erkennbaren äußeren Gesamtumstände des Streitfalles weiterhin zu der Überzeugung gelangt, dass entsprechende betriebliche Motive auch für die Klägerin ausschlaggebend für ihre konkrete Beteiligung bei der WFG waren. Das Gericht erkennt bei der Auswertung der Internetpräsentationen, die sich jeweils in gedruckter Form bei den Gerichtsakten befinden, nicht, dass sie selbstverständlich zunächst die aktuelle, gegenwärtige Sachlage im Jahr 2004 wiedergeben. Aus den jeweiligen Angaben ergibt sich allerdings, dass entsprechende Verhältnisse in vielen Fällen bereits in den Streitjahren bestanden haben. 75

Für den Schluss, dass auslösendes Moment der Klägerin für die (finanzielle) Beteiligung an der WFG die Wahrnehmung ihrer eigenen betrieblichen Interessen waren und nicht das Ziel, ihren Gewährträger bei der Erfüllung ihm zugewiesener öffentlicher Aufgaben finanziell zu unterstützen, spricht nach Auffassung des Senats zunächst insbesondere das dokumentierte Verhalten der Klägerin im Zusammenhang mit der Gründung der WFG. Wie sich aus dem Beschluss des Verwaltungsrates der Klägerin vom ... ergibt, hat die Klägerin ihre Beteiligung bei der WFG ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass keine weiteren Kreditinstitute an der WFG beteiligt werden. Diese Forderung, die offensichtlich ihren konkreten Anlass in den nachgewiesenen Beitrittsbemühungen der Volks- und Raiffeisenbanken hatten, macht deutlich, dass sich die Klägerin aus ihrem Engagement bei der WFG offenbar betriebliche Vorteile versprach, an denen sie aus Wettbewerbsgesichtspunkten die örtliche Konkurrenz nicht teilhaben lassen wollte. Wäre es der Klägerin dagegen in erster Linie auf die finanzielle Unterstützung des Kreises als einer ihrer Gewährträger angekommen, so hätte es eher nahe gelegen, den Kreis der beteiligten Unternehmen und somit der Geldgeber auszuweiten, anstatt ihn bewusst klein zu halten. 76

Dafür, dass die Klägerin im Rahmen der WFG nicht vordergründig als Geldgeber zur Entlastung ihres Gewährträgers fungieren wollte, spricht auch, dass der Verwaltungsrat nach der Protokollnotiz vom ... großen Wert auf eine gleichberechtigte, vertrauensvolle Zusammenarbeit bei der WFG gelegt hat. Zu diesem Zweck und zur Unterstützung ihrer Einflussmöglichkeiten hat sie sich gemäß § ... des Gründungsvertrags die Stellung des stellvertretenden Aufsichtsratsvorsitzenden für die ersten drei Jahre gesichert. 77

Auch aus der Begründung des Antrages auf eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 32 der Sparkassenverordnung NRW (i. d. 1978 geltenden Fassung) wird nach Auffassung des Senats deutlich, dass die kaufmännische und betriebliche Interessenlage der Klägerin von Beginn an das tragende und wesentliche Motiv für die (kostenmäßige) Beteiligung der 78

Klägerin an der WFG war. Zwar werden in diesem Schreiben nicht unmittelbar die von der Klägerin im vorliegenden Verfahren geltend gemachten und nachvollziehbaren Akquise- und Werbegesichtspunkte angesprochen. Es kommt aber deutlich zum Ausdruck, dass die Klägerin ihre Beteiligung aus eigenen geschäftspolitischen und kaufmännischen Überlegungen für wichtig hält. Dass die Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur, die die Klägerin als Voraussetzung für einen künftigen wirtschaftlichen Geschäftserfolg betrachtet, insbesondere auch eine kommunale Aufgabe darstellt, steht nach den zuvor dargestellten Erwägungen der betrieblichen Veranlassung der Beteiligung nicht entgegen. Zumindest aber lässt die Erwähnung dieses Zieles in der Begründung der Ausnahmegenehmigung nicht den Rückschluss darauf zu, dass sich die Klägerin vordergründig zu Unterstützung des Gewährträgers an der WFG beteiligt hat.

Auch die zunächst unbegrenzte anteilige Kostenübernahmeverpflichtung in § ... des Gründungsvertrages stellt nach Auffassung des Senats bei Würdigung der konkreten Umstände des Einzelfalles keinen Hinweis darauf dar, dass die finanzielle Unterstützung des Gewährträgers bestimmendes Motiv für die Beteiligung der Klägerin an der WFG war. Zwar könnte die Regelung, wonach die Klägerin - unbegrenzt - zwei Fünftel der nicht durch Einnahmen gedeckten Verwaltungskosten der WFG zu tragen hat, zunächst den Eindruck vermitteln, dass die Klägerin damit ein unkalkulierbares Kostenrisiko eingegangen ist, das sich nur durch das Verhältnis zu ihrem Gewährträger begründen lasse. Dieser Eindruck ist aber nach Auffassung des Senats nicht zutreffend, weil für alle Beteiligten offensichtlich absehbar war, dass das daraus resultierende Kostenrisiko zunächst durchaus überschaubar war. Dies zeigt sich einmal in der Höhe des "Vorschusses" von 10.000 DM, den die Klägerin nach der Regelung in § ... des Gründungsvertrages für die ersten drei Jahre vorab zur Deckung dieser Kosten zu leisten hatte. Daraus ergibt sich, dass die Beteiligten offenbar lediglich von einer Kostenbeteiligung der Klägerin in einem überschaubaren fünfstelligen Bereich ausgingen. Dass diese Einschätzung zutreffend war, zeigt sich insbesondere auch daraus, dass der Kostenbeitrag der Klägerin noch 1989 lediglich bei ca. ... DM und in 1990 bei ca. ...DM lag.

79

Ein erheblicher Anstieg der ungedeckten Verwaltungskosten ist nach den von der Klägerin mitgeteilten Zahlen erst ab 19.. ...zu verzeichnen. Dieser Betrag hat sich in den Streitjahren noch beträchtlich gesteigert..... Diese Kostenexplosion mag insbesondere auf die erhebliche Erweiterung des Gesellschafterkreises bei der WFG und die damit verbundene Ausweitung des Tätigkeitsfeldes im Jahr 19.. zurückzuführen sein. Dass die Klägerin zu diesem Zeitpunkt ihre Kostenübernahmeverpflichtung im Gesellschaftsvertrag vom ...19.. nunmehr auf 100.000 DM begrenzt hat, ist nach Auffassung des Gerichts ebenfalls ein Indiz dafür, dass sie sich Gedanken über ein wirtschaftliches Kosten-Nutzenverhältnis im Rahmen ihres finanziellen Engagements bei der WFG gemacht hat und nicht unabhängig vom betrieblichen Nutzen dieser Beteiligung den Gewährträger im Wege vorweggenommener Auskehrungen finanziell unterstützen wollte. Bei der Beurteilung der Kostenübernahmeverpflichtung ist außerdem zu berücksichtigen, dass die Klägerin sowohl nach dem Gründungsvertrag (§...) als auch nach dem Gesellschaftsvertrag vom ... ein Kündigungsrecht mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines Geschäftsjahres hatte. Vor diesem Hintergrund ist das Gericht davon überzeugt, dass auch andere örtliche Kreditinstitute, insbesondere die Volks- und Raiffeisenbanken sich zu entsprechenden Bedingungen an der WFG beteiligt hätten.

80

Auch der Hinweis der Klägerin in ihrem Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung vom ...19.., dass in den ersten Jahren insbesondere für Werbeaufwand erhebliche Kosten anfallen werden, die vom Kreis und der Klägerin als entscheidende Träger der WFG übernommen werden sollten, lässt keinen Rückschluss dahingehend zu, dass die Klägerin

81

die Beteiligung und die Kostenübernahmeverpflichtung im Interesse des Gewährträgers eingegangen ist. Zwar machte die Klägerin gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde zur Rechtfertigung dieser Kostenübernahmeverpflichtung auch geltend, dass die beteiligten Städte aufgrund ihrer Finanznot ohnehin kaum in der Lage sein würden, einen entsprechenden Beitrag zu erbringen. Da es sich insoweit zum Gründungszeitpunkt aber ausnahmslos nicht um Gewährträger der Klägerin handelte, ist im Hinblick auf die BFH-Entscheidungen vom 17.11.1999 (I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502) und vom 1.12.1982 (in BStBl II 1983, 152) ohnehin fraglich, ob in diesem Verhältnis überhaupt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Betracht kommt. Letztlich kann diese Frage aber offen bleiben, weil aus dieser Aussage angesichts der o.g. grundsätzlichen Erwägungen und des absehbaren Kostenbeitrages nicht gefolgert werden kann, dass die Klägerin sich bei der Übernahme der Kostenverpflichtung von den Interessen der Gemeinden habe leiten lassen und nicht ihre eigenen wirtschaftlichen Ziele im Vordergrund standen.

Zu der Überzeugungsbildung des Senats trug auch bei, dass aus dem Verhalten der Klägerin 82 in den Streitjahren bis in die Gegenwart hervorgeht, dass die geltend gemachten konkreten Vorteile aus ihrer Beteiligung an der WFG (insbesondere Kundenakquise und Werbeeffekte) auch tatsächlich bestehen und von ihr genutzt werden. So hat die Klägerin in allen Streitjahren Technologiesprechtage, Unternehmensgespräche, Gründerforen und weitere Informationsveranstaltungen für die regionale Wirtschaft bzw. für potenzielle Existenzgründer in Zusammenarbeit mit der WFG durchgeführt. Diese Veranstaltungen fanden ausnahmslos ohne die Beteiligung konkurrierender Kreditinstitute statt. Dass gerade auch diese Zusammentreffen von Unternehmern unter Ausschluss der Konkurrenz eine gute Gelegenheit zur Kundenakquise und Kontaktpflege bieten, steht für den Senat außer Frage. Die Klägerin hat darüber hinaus ihre Zusammenarbeit mit der WFG auch im Rahmen ihrer Öffentlichkeitsarbeit herausgehoben und somit zu Werbezwecken benutzt. Zudem ergibt sich auch aus dem aktuellen Internet-Auftritt der Klägerin..., dass sie ihre Beteiligungen im Bereich der Wirtschaftsförderung generell und speziell auch ihr Engagement bei der WFG zu Werbezwecken nutzt. Auch auf den Internet-Seiten der WFG wird der Beitrag der Klägerin werbewirksam hervorgehoben.

Dass die Klägerin die Vorteile aus dem Engagement bei der WFG nicht betragsmäßig 83 beziffern kann, steht entgegen der Auffassung der Beklagten der betrieblichen Veranlassung des Engagements nicht entgegen. Vielmehr ist es gerade im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und im Bereich der Werbung regelmäßig der Fall, dass eine konkrete Zuordnung einzelner Geschäfte zu einzelnen Werbemaßnahmen nicht möglich ist. Das Kosten-Nutzenverhältnis kann insoweit grundsätzlich nur geschätzt werden. Im Streitfall bestehen nach Auffassung des Senats keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass der Aufwand der Klägerin im Rahmen der WFG außer Verhältnis zu dem erwartbaren Ergebnis stehen. Berücksichtigt man, dass die Bilanzsumme der Klägerin in den Streitjahren bei über ...Milliarden DM lag, so erscheinen jährliche Ausgaben von 100.000 DM, die die von der Klägerin angeführten Akquise- und Werbemöglichkeiten eröffnen, nicht per se überhöht. Bei dieser Einschätzung hat das Gericht einmal in Betracht gezogen, dass die Klägerin nach ihrem unbestrittenen Vortrag tatsächlich in den Streitjahren öffentliche Förderkredite im zweistelligen Millionenbereich (DM) vermittelt hat und diese Tätigkeit in großem Maße auf die enge Verbindung zur WFG zurückzuführen ist. Bei dieser Wertung ist vor allem auch zu berücksichtigen, dass der Vermittlung von öffentlichen Mitteln regelmäßig - unterstützend - Privatkredite nachfolgen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die zusammen mit der WFG durchgeführten 84 Veranstaltungen über das Budget der WFG abgerechnet wurden und der Klägerin insoweit unmittelbar eigener Aufwand erspart wurde. Zu Gunsten der Klägerin fällt zudem auch ins

Gewicht, dass diese sich durch ihrer Beteiligung als Gesellschafterin auch konkrete Einflussmöglichkeiten durch Sitz und Stimme in den Gremien der WFG verschafft hat. Insoweit hebt sie sich von anderen Kreditinstituten ab, die zumindest im Jahre 2002 auch ohne entsprechende Einflussmöglichkeiten und ohne Verbindung zu einem Gewährträger bereit waren, 60.000 EUR jährlich an eine regionale Wirtschaftsförderungsgesellschaft zu bezahlen (siehe oben zur WFG Schwäbisch Hall). In diesem Zusammenhang ist auch hervorzuheben, dass die Klägerin sich bei der Änderung des Gesellschaftsvertrages ... ein Stimmrecht von ... Stimmen, d.h., von .. % hat einräumen lassen, obwohl sie nur mit .. % am Stammkapital beteiligt ist. Betrachtet man, dass die durchschnittliche jährliche Unterdeckung in den Streitjahren 19.. bis 19.. bei ca. ...DM lag und die Klägerin davon jährlich 100.000 DM und somit ca. .. % zu tragen hatte, entspricht die jährliche Kostenquote in etwa ihren Stimmrechten bei der WFG. Wenn dies auch im vorhinein sicherlich nicht exakt betragsmäßig zu ermitteln war, so ist auch dies letztlich ein Indiz dafür, dass die Klägerin im Rahmen ihres Engagements bei der WFG jederzeit bemüht war, ihren eigenen betrieblichen Interessen gerecht zu werden und diese durchzusetzen.

Letztlich ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen nicht davon abhängt, ob die Aufwendungen notwendig, üblich und zweckmäßig sind (vgl. Beschluss des Großen Senats in BFHE 140, 50, BStBl II 1984, 160). Dementsprechend geht auch das BMF in seinem Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring vom 18.2.1998 (BStBl I 1998, 212) unter II Nr. 5 zutreffend davon aus, dass Aufwendungen für Sponsoring auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden dürften, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig seien. Allenfalls bei einem krassen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung könne der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG zu versagen sein. Ein solches krasses Missverhältnis lässt sich im Streitfall aber keinesfalls feststellen. 85

Auch die Beteiligungen der Klägerin an anderen wirtschaftsfördernden Gesellschaften, die diese im Verlauf der Streitjahre oder kurz danach (...) eingegangen ist, sind nach Auffassung des Gerichts ein Hinweis darauf, dass die Klägerin solchen Engagements tatsächlich betrieblichen bzw. kaufmännischen Wert beimisst. Anhaltspunkte, dass auch diese Beteiligungen durch das Gewährträgerverhältnis zum Kreis motiviert sein könnten, liegen nicht vor. Zwar ist auch an diesen Gesellschaften der Kreis zum Teil in nicht unerheblichem Umfang beteiligt. Dass die Beteiligung der Klägerin in diesem Rahmen dem Kreis eine spürbare Entlastung bringen könnte, ist nicht erkennbar. Außerdem sind in diesen Gesellschaften in großem Umfang auch andere Wirtschaftsunternehmen beteiligt. ...Bei diesen Gesellschaften ist die Klägerin zwar keine Kostenübernahmeverpflichtung eingegangen und nach den jeweiligen Gesellschaftsverträgen wäre anders als bei der WFG eine Gewinnausschüttung grundsätzlich möglich. Gleichwohl hält der Senat es für zulässig, diese Beteiligungen im Rahmen eines "internen Fremdvergleichs" als ein weiteres Indiz heranzuziehen. Zum einen dienen auch diese Gesellschaften in erster Linie der Wirtschaftsförderung und nicht der unmittelbaren Gewinnerzielung durch Beteiligungserträge. Auch bei diesen Gesellschaften war bereits nach ihrem Unternehmensgegenstand absehbar, dass sie zumindest über Jahre oder sogar Jahrzehnte hinweg der Klägerin keine Erträge bringen würden. Zum anderen ist die Beteiligung z.B. bei der ... in Höhe von ... DM auch ohne Kostenübernahmeverpflichtung im Vergleich zu dem absehbaren Kapitaleinsatz bei der WFG nicht unerheblich. 86

Bei seiner Entscheidungsfindung im Wege der Würdigung und Abwägung der Einzelfallumstände hat der Senat auch berücksichtigt, dass das Ministerium für ...des Landes NRW bei seiner Ausnahmegenehmigung gemäß § 32 Sparkassenverordnung NRW (i. d. 1978 geltenden Fassung) davon ausgegangen ist, dass es sich bei der (anteiligen) Kostenübernahme und bei der unverzinslichen Kapitalbeteiligung um verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gewährträger handelt. Der Inhalt dieser "Ausnahmegenehmigung unter Auflagen" gibt die (sparkassenrechtliche) Rechtsauffassung der Aufsichtsbehörde wieder. Sie folgt dem Antrag der Klägerin nach und kann daher bei der Suche nach dem auslösenden Motiv der Klägerin für ihren (ursprünglichen) Beteiligungswunsch zunächst keine Hilfestellung bieten. Fragen ließe sich allenfalls, weshalb die Klägerin die Rechtsauffassung der Aufsichtsbehörde und die damit verbundene Auflage akzeptiert hat, wenn sie doch eigene betriebliche Motive für ihre Beteiligung hatte, die einer Beurteilung als vGA entgegenstanden. Zu dieser Fragestellung hat die Klägerin allerdings in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar und schlüssig dargelegt, dass es im Jahre 19.. aus sparkassenpolitischen Gründen noch sehr schwer gewesen sei, überhaupt eine entsprechende Ausnahmegenehmigung zu erhalten. Da es der Klägerin in erster Linie aus den dargestellten betrieblichen Erwägungen darauf angekommen sei, eine Beteiligungsgenehmigung zu erhalten, habe man die Auflage hingenommen, die Kostenzuschüsse und einen Abzinsungsbetrag bei evtl. Abführungen an den Gewährträger vorab zu berücksichtigen und außerdem entsprechende "Mindestzuführungen" zu den Rücklagen vorzunehmen. Dies sei schon insoweit völlig unproblematisch gewesen, weil damals bereits abzusehen gewesen sei, dass es sich hierbei im Vergleich zu der Bilanzsumme der Klägerin und deren Geschäftsergebnis tatsächlich um relativ geringfügige Beträge handeln werde.

Aus dem Inhalt der Ausnahmegenehmigung lassen sich darüber hinaus auch deshalb keine (mittelbaren) Rückschlüsse auf die Motivlage der Klägerin ziehen, weil die Aufsichtsbehörde ihre Rechtsauffassung lediglich auf grundsätzliche sparkassenrechtliche und kommunalrechtliche Erwägungen stützte. Hätte die Klägerin sich an der WFG tatsächlich vorrangig deshalb beteiligt, um den Kreis bei der Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben zu entlasten, so wäre eine vGA - auch unter steuerlichen Gesichtspunkten - sicherlich zu bejahen. Hat die Klägerin sich aber aus eigenbetrieblichen Gründen zum Zwecke der Ertragssteigerung an der WFG beteiligt, so wäre demgegenüber auch dann keine vGA anzunehmen, wenn sie mit dem Beteiligungsengagement tatsächlich gegen das Sparkassenrecht verstoßen würde.

88

Unter den zuvor angeführten Gesichtspunkten lassen sich auch aus der vom Beklagten in seiner Einspruchsentscheidung in Bezug genommenen Stellungnahme des ...Sparkassen- und Giroverbandes vom ... keine Anhaltspunkte für die Beurteilung der Motivlage der Klägerin im Streitfall finden. Diese Stellungnahme zum Thema Sparkassen- und Wirtschaftsförderung nimmt in erster Linie eine generelle sparkassenrechtliche Analyse vor und stellt dabei u.a. fest, dass eine allgemeine Zuständigkeit der Sparkassen für die Wirtschaftsförderung nicht konstruiert werden könne und dass eine Sparkasse grundsätzlich nach wirtschaftlichen Grundsätzen zu arbeiten habe. In der Stellungnahme wird allerdings auch eingeräumt, dass wirtschaftsfördernde Aufwendungen je nach den Umständen des Einzelfalles als - auch sparkassenrechtlich (nach Nr. 11.3 der "Allgemeinen Verwaltungsvorschriften zum Sparkassengesetz") zulässige - Ausgaben im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit und Werbung angesehen werden könnten. Für diesen Fall soll auch nach Auffassung des Verbandes steuerlich eine Betriebsausgabe vorliegen.

89

Letztlich scheitert die Anerkennung einer überwiegend betrieblichen Veranlassung im Streitfall auch nicht daran, dass die Klägerin selbst zunächst von Beginn an bis über die Streitjahre hinaus die Kostenzuschüsse und die fehlende Verzinsung in ihren Steuererklärungen als vGA behandelt hat. Zwar dürfte ein solches Verhalten in den meisten Fällen schon deshalb ein starkes Indiz dafür darstellen, dass entsprechende Ausgaben durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, weil diese Vorgehensweise nahe legt, dass die Klägerin schon im Hinblick auf diese Handhabung nicht wirklich darauf geachtet hat, ob Leistung und Gegenleistung in einem kaufmännisch sinnvollen Verhältnis stehen. Diese Indizwirkung hat die Klägerin allerdings mit ihren Ausführungen in der mündlichen Verhandlung hinreichend erschüttert. Sie hat insoweit nachvollziehbar dargelegt, dass diese steuerliche Handhabung lediglich Ausfluss der Auflage durch die Aufsichtsbehörde war und angesichts des sparkassenpolitischen Umfeldes und der relativ geringen Beträge in einer Art Automatismus ohne weitere Überprüfung jährlich wieder übernommen worden sei. Das zu bewertende Verhalten beschränke sich insoweit auf die Angaben in der Steuererklärung, weil eine Gewinnabführung an den Gewährträger in dem gesamten Zeitraum seit Gründung der WFG bis heute nicht stattgefunden habe. Vor diesem Hintergrund kann der bisherigen steuerlichen Behandlung der Beteiligungskosten durch die Klägerin nach Auffassung des Senats bei der Abwägung aller Gesichtspunkte keine ausschlaggebende Bedeutung zu Lasten der Klägerin zugemessen werden.

Die von dem Beklagten in Bezug auf die Beteiligung der Klägerin bei der WFG außerhalb der Bilanz vorgenommenen Hinzurechnungen zu dem zu versteuernden Einkommen sind nach alledem in dem zuletzt beantragten Umfang unter Anpassung der Gewerbesteuerückstellungen rückgängig zu machen. 91

Diese Rechtsfolge ergibt sich für die fiktiven Zinserträge unmittelbar im Hinblick auf die festgestellte betriebliche Veranlassung der Beteiligung. 92

Die Zuschüsse zu den ungedeckten Verwaltungskosten der WFG sind Einlagen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG und führen als solche nach ständiger Rechtsprechung des BFH beim Gesellschafter zu zusätzlichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung, die grundsätzlich zu aktivieren sind (vgl. BFH-Urteile vom 29.7.1997 VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652; vom 16.5.1990 I R 96/88, BFHE 160, 554, BStBl II 1990, 797; und vom 9.3.1977 I R 203/74, BStBl II 1977, 515). Im Ergebnis ist aber gleichwohl in jedem Streitjahr ein Betriebsaufwand in Höhe der jährlichen Kostenzuschüsse anzuerkennen, weil gleichzeitig in entsprechender Höhe Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert der Beteiligung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorzunehmen sind. Im Hinblick auf die (vorgegebene) Ertraglosigkeit der Beteiligung an der WFG und die absehbare anhaltende Zuschussverpflichtung kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein potentieller Erwerber des Betriebes der Klägerin für die Beteiligung mehr bezahlen würde als den (aktivierten) Nennwert der Beteiligung (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). 93

Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH. Die Vermutung, dass sich der Teilwert eines Wirtschaftsguts im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt, gilt nämlich nicht ohne weiteres für zusätzliche Anschaffungskosten in Gestalt verdeckter Einlagen. Denn durch die verdeckten Einlagen werden keine neuen Anteile an der Kapitalgesellschaft angeschafft oder hergestellt, sondern es wird lediglich der Wert der vorhandenen Beteiligung erhöht. Entspricht diese Erhöhung nicht dem Wert der verdeckten Einlage, können dem Buchwert der Beteiligung im Ergebnis keine nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe dieses Wertes zugeschrieben werden. Gleicht die Werterhöhung durch die verdeckte Einlage 94

nicht einmal die bereits eingetretene Wertminderung aus und gilt dies auch noch für den Bilanzstichtag, ist die Beteiligung sogar auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben (vgl. BFH-Urteile in BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652, m.w.N.; und in BStBl II 1977, 515).

Durch die jährlichen Kostenzuschüsse hat sich der Wert der Beteiligung der Klägerin an der WFG nicht erhöht. Die Zuschüsse können vielmehr lediglich zur Werterhaltung beitragen. Sie sind aufgrund der dauerhaften Defizitsituation bei der WFG zwar Voraussetzung dafür, dass die WFG ihre Tätigkeit nicht einstellen muss und der Klägerin auch künftig den erwarteten betrieblichen Nutzen bringen kann. Sie decken aber lediglich die Vorteile des jeweiligen Jahres ab, da zumindest in den Streitjahren immer absehbar war, dass im nächsten Jahr entsprechende Zuschüsse zu leisten sein werden. 95

Die Berechnung der für die Streitjahre festzusetzenden Körperschaftsteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 96

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 3 FGO in Verbindung mit §§ 708, 711 ZPO. 97

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen Ausgaben von Sparkassen im Zusammenhang mit der Beteiligung an Wirtschaftsförderungsgesellschaften als vGA zu beurteilen sind, grundsätzliche Bedeutung hat. 98

99