
Datum: 03.03.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 5284/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0303.13K5284.04.00

Tenor:

Unter Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer 1996, Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG für das Jahr 1996 und Feststellung gem. § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1996 vom 00.00.0000 und des am 00.00.0000 abschließend gezeichneten Bescheides über den Gewerbesteuermessbetrag 1996 werden

1. die Körperschaftsteuer in der Weise festgesetzt, dass unter Korrektur der Gewebesteuerrückstellungen und der als Betriebsausgabe berücksichtigten Vorsteuerkürzung die Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen um ... DM gemindert wird,
2. die Einkommensbeträge sowie die Minderung und Erhöhung der Körperschaftsteuer entsprechend festgestellt,
3. die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals unter Berücksichtigung der geänderten Einkommensbeträge und der geänderten Tarifbelastung festgestellt,
4. der Gewerbesteuermessbetrag unter Ansatz des geänderten Einkommens festgesetzt.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer, des Gewerbesteuermessbetrages und der Feststellungsbeträge wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 4/5 und der Beklagte zu 1/5.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Die Klägerin erbringt Dienstleistungen für Betriebe im Tätigkeitsbereich Sie stand im Streitjahr im alleinigen Anteilsbesitz ihres Geschäftsführers I.. Bis zum 00.00.2000 firmierte sie unter Q. GmbH.

Am 00.00.1996 schloss die Klägerin mit dem Sohn des Gesellschafter/Geschäfts-führers, Herrn T., einen Vertrag über die Anmietung des Objektes J. in F. einschließlich der Außenflächen. Das Gesamtobjekt hatte eine Flächengröße von ... qm. Das Mietverhältnis sollte am 00.00.1996 beginnen und am 00.00.2006 enden. Danach sollte es sich jeweils um ein weiteres Jahre verlängern, wenn nicht eine der Parteien spätestens sechs Monate vor Ablauf der Mietzeit der Verlängerung widerspräche. Der Vermieter sollte den Mietvertrag aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung kündigen können, wenn der Mieter seinen vertraglichen Verpflichtungen nicht nachkäme. In diesem Falle sollte der Mieter für den Ausfall an Miete, Nebenabgaben und sonstigen Leistungen haften (§ 2 des Mietvertrags). Die mtl. im voraus zu zahlende Miete wurde mit ... DM zzgl. Umsatzsteuer festgelegt. Die Nebenkosten sollte der Mieter selbst tragen (§§ 3, 4). Bei der Veräußerung des Betriebes des Mieters oder eines Teiles davon sollte es wegen des Überganges des Mietvertrages auf den Rechtsnachfolger einer vorherigen Vereinbarung mit dem Vermieter bedürfen. Ein Anspruch auf den Übergang des Vertrages sollte nicht bestehen (§ 21). Nachträgliche Änderungen und Ergänzungen des Vertrags sollten der Schriftform bedürfen (§ 22).

In einer am gleichen Tage abgeschlossenen Zusatzvereinbarung legten die Vertragsparteien fest, dass die X. mit der gemeinsamen Planung des Umbaus des Mietobjekts beauftragt werden sollte. Bei der Planung und Konzepterstellung sollte die Klägerin mit einbezogen werden. Deren Befindlichkeiten sollten maßgebende Richtlinien bei der Planung und Realisierung unter Berücksichtigung des staatlichen Denkmalschutzamtes sein. Zur Durchführung der Baumaßnahme sollte seitens des Vermieters berücksichtigt werden, dass das Objekt schon in der Umbau- und Sanierungsphase genutzt würde. Nach Bereitstellung der Nutzungsmöglichkeit gem. "heutigem" Planungsstand durch den Vermieter oder vorzeitiger vollständiger Nutzung des Objektes durch den Mieter sollte sich die Gesamtmiete auf ... DM zzgl. Umsatzsteuer erhöhen. Der Vermieter verpflichtete sich, die Gesamtbaumaßnahme bis zum 31.12.1998 abzuschließen.

Vor Abschluss dieses Mietvertrags war am 00.00.1995 eine Bauvoranfrage des T. vom 00.00.1995 wegen Umwandlung des Gebäudes J. in Büro- und Praxisflächen und Wohnungen positiv beschieden worden. Mit not. Vertrag vom 00.00.1995 hatte der Vermieter sodann das u. a. das Mietobjekt umfassende Grundstück (Gesamtgröße ... qm) zum Preis von ... DM zzgl. Erwerbsnebenkosten erworben. Besitz und Nutzungen waren mit dem 00.00.1996 auf den Erwerber übergegangen.

1

2

3

4

5

6

Mit Bauantrag vom 00.00.1996 beantragte der Vermieter den Umbau, Neubau und Abriss von einzelnen Gebäudeteilen des an die Klägerin verpachteten Grundbesitzes. Dabei wurden die voraussichtlichen Umbau- und Nutzungsänderungskosten wie folgt beziffert:

Bauteile I – III ...DM	7
Bauteil IV	8
Abriss ...DM	9
Herstellungskosten ...DM	10
Stellplätze ...DM	11
Gesamtkosten ...DM	12
Die beantragte Baugenehmigung wurde am 00.00.1996 erteilt. Die Rohbauabnahme erfolgte am 00.00.1997.	13
Für die Finanzierung des Grundstückskaufs und der Baumaßnahmen bürgte der Gesellschafter/Geschäftsführer der Klägerin gegenüber der U. in Höhe von ... DM (Blatt 97 f. BP-Handakte).	14
Am 00.00.1996 erstellte Herr T. gegenüber der Klägerin eine Jahresrechnung für die Miete des Objekts J. in Höhe von ... DM zzgl. ... DM Umsatzsteuer. Diese Mietzahlungen sollten ausweislich der Rechnung in mtl. Teilbeträgen fällig werden. Ab Mitte des Jahres 1997 wurde die Miete auf ... DM zzgl. Umsatzsteuer erhöht.	15
Im Rahmen einer u. a. das Streitjahr betreffenden Betriebsprüfung (Bericht vom 00.00.0000, Tz 12 f., 30) gelangten die Prüfer zu der Auffassung, dass die Pachtzahlungen der Klägerin für das Objekt J. in Höhe von ... DM zzgl. ... DM Umsatzsteuer (... DM brutto) als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzuzurechnen seien. Der Nutzungswert für das Objekt könne im Streitjahr lediglich mit ... DM zzgl. Umsatzsteuer veranschlagt werden, da wegen der Umbau- und Neubaumaßnahmen keine Nutzung der Gebäudeteile als Büroflächen oder Schulungsräume möglich gewesen sei. Bei dem Bauteil I handle es sich um das alte ...gebäude, das lediglich aus dem Erdgeschoss mit ... und einem Obergeschoss mit Holzdecken ohne einzelne Räume bestanden habe. Bei den Bauteilen II und III handle es sich um Lagerräume eines ...handels ohne einzelnen Räume und Treppen. Bei dem Bauteil IV handle es sich schließlich um einen alten Lagerschuppen, der ohne Renovierung nicht habe genutzt werden können. Erst im Dezember 1996 sein der teilweise Umzug der Klägerin in das Chefbüro im Obergeschoss des Bauteils I erfolgt. Die Umbaumaßnahmen seien jedoch zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen gewesen. Vorher hätten lediglich Teile der alten Gebäude zur Auslagerung der denkmalgeschützten ...teile genutzt werden können. Die dennoch in weit übersteigender Höhe gezahlte Pacht beruhe daher auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung. Diese werde neben dem verwandschaftlichen Näheverhältnis zwischen dem Gesellschafter/Geschäftsführer und dem Vermieter durch das private Interesse des Gesellschafter/Geschäftsführers an ... und sein Bestreben beeinflusst, die durch seine Bürgschaft abgesicherten Tilgungs- und Zinszahlungen des Vermieters sicherzustellen. Soweit die geleisteten Mietzahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen seien, sei hierfür schließlich im Streitjahr die Ausschüttungsbelastung herzustellen.	16

Mit den Änderungsbescheiden vom 00.00.0000 (Körperschaftsteuer 1996, Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.1996, Feststellung gem. § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1996), 00.00.0000 (Gewerbsteuerermessbetrag 1996) und 00.00.0000 (Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1996) setzte der Beklagte die Feststellungen der Betriebsprüfung um. Die Änderungen der Bescheide über Körperschaftsteuer, Feststellung gem. § 47 Abs. 1 KStG, Gewerbsteuerermessbetrag und Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes beruhten auf § 164 Abs. 2 AO. Den Änderungsbescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer stützte der Beklagte auf § 10 d Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG. Ein verbleibender Verlustabzug zur Körperschaftsteuer bzw. ein vortragsfähiger Gewerbeverlust wurden hiernach nicht mehr festgestellt.

Mit ihren hiergegen gerichteten Einsprüchen trug die Klägerin vor, dass die Umbaumaßnahmen an dem Objekt J. ausschließlich im eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin erfolgt seien. Der Vermieter habe diese Maßnahmen durchgeführt, um einen langfristigen Mieter an sich zu binden. Aus dem Umstand, dass die Miethöhe vom Ansatz her so gestaltet worden sei, dass das Projekt für den Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen Sohn finanzierbar und risikoarm durchführbar würde, könne nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung geschlossen werden. Auch ein fremder Vermieter hätten einen langfristigen Verlust niemals in Kauf genommen. Eine nicht kostendeckende Nutzungsüberlassung könne daher auch von einem nahestehenden Vermieter nicht verlangt werden. Insbesondere werde ein Verzicht auf den Mietzins während der Umbaumaßnahmen wegen fehlender oder verringerter Nutzbarkeit nicht durch den Fremdvergleich gefordert. Die Nutzung durch die Klägerin habe vielmehr in der Schaffung von Räumlichkeiten bestanden, die ihren besonderen eigenbetrieblichen Bedürfnissen Rechnung trügen. Andererseits hätte sich der Vermieter gegenüber der Klägerin auf § 539 BGB berufen können. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Zahlungen an den Gesellschafter einer GmbH sei in erster Linie zu prüfen, ob die zur erwartenden Gewinne trotz der Zahlung eine angemessene Stammkapitalverzinsung erreichten. Dies sei im Falle der Klägerin zu bejahen. Der bloße Hinweis auf ein Interesse des Gesellschafter/Geschäftsführers an ... sei keinesfalls geeignet, eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Mietzahlungen zu belegen. Unerklärlich sei, warum der Nachteil der erst späteren Nutzbarkeit der Räume dem Vermieter aufgebürdet werden sollte, wenn die hierfür ursächlichen Umbaumaßnahmen auf Wunsch der Klägerin als Mieterin erfolgten.

18

Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte die angegriffenen Festsetzungen und Feststellungen gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zugunsten der Klägerin wegen vorliegend nicht streitbefangener Besteuerungsgrundlagen. Da hierbei aufgrund eines Eingabefehlers die verbleibende verdeckte Gewinnausschüttung um ... DM zu hoch angesetzt worden war, änderte der Beklagte die Körperschaftsteuerfestsetzung sowie die Feststellungen gem. § 47 Abs. 2 und § 47 Abs. 1 KStG nochmals mit Bescheiden vom 00.00.0000 gem. § 129 AO. Bei der Gewerbsteuerermessbetragsfestsetzung unterblieb eine entsprechende Fehlerberichtigung.

19

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wies der Beklagte sodann die Einsprüche als unbegründet zurück. Dazu führte er aus, dass der Geschäftsführer der Klägerin deren Vermögen gemindert habe, indem er Mietzahlungen für ein Objekt geleistet habe, das die Klägerin nicht habe nutzen können. Wenn auch nachvollziehbarer Weise eine Interesse der Klägerin an der Einflussnahme auf die Planung und Durchführung des Umbaus bestanden habe, so hätte dieses bereits durch entsprechende frühzeitige und langfristige Vereinbarungen gewahrt werden können. Es habe hingegen keine betriebliche Veranlassung

20

für die Zahlung hoher Mieten während der Bauphase bestanden.

Nach Erlass der Einspruchsentscheidung änderte der Beklagte die angegriffenen Bescheide erneut gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 NR. 1 AO bzw. § 10 d Abs. 1 Satz 5 EStG zur Berücksichtigung eines erhöhten Verlustvortrags. Die Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer, Verlustfeststellung zur Körperschaftsteuer und Feststellung gem. § 47 Abs. 1 KStG ergingen am 00.00.0000. Am gleichen Tage verfügte der Beklagte die geänderte Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags. Die erneute Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes datiert vom 00.00.0000. Änderungen der körperschaft- und gewerbesteuerlich vortragsfähigen Verluste ergaben sich hierbei nicht. 21

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin geltend, dass die ursprüngliche Absicht des Vermieters darin bestanden habe, das Objekt mit Wohnräumen statt mit repräsentativen Büroräumen auszustatten. Die Klägerin habe demgegenüber ein Interesse am sofortigen Beginn der Umbauarbeiten ohne Vorbereitung für eine Anschlussvermietung als Wohnraum gehabt. Da die Umbauwünsche der Klägerin den sonst möglichen Mietbeginn bei Umbau als Wohnraum verzögert hätten, sei auch hierfür bei der Festlegung der Höhe der Miete ein Interessenausgleich gesucht worden. Die Höhe des vereinbarten Mietzinses habe nach den Vorstellungen der Parteien dem Gewicht entsprochen, dass an der Gesamtmaßnahme den Interessen der Mieterin zuzuordnen gewesen sei. 22

Eine Mietzahlung während der Bauphase sei durchaus fremdüblich, wenn der Umbau im Interesse des Mieters erfolge. Ein Mietverhältnis erfordere nicht die vertraglich vorgesehene Gebrauchsnutzung, sondern bestehe schon in der Vorbereitungszeit des späteren Gebrauchs. Ohne die Umbaumaßnahmen hätte die J. ab 00.00.0000 vermietet werden können. Es habe keinen Grund im Objekt oder in der Person des Vermieters gegeben, der einen späteren Beginn des Mietzahlungszeitraums gerechtfertigt hätte. Daher sei auch ab diesem Zeitraum die Zahlung der vollen Miete angemessen. Soweit der Beklagte alternative Vertragsgestaltungen vorschlage, seien diese nicht zwingend. Es bestehe vielmehr vertragliche Dispositionsfreiheit. 23

Das angemessene Nutzungsentgelt könne nicht nach dem Mietwert für Lagerräume bemessen werden. Vielmehr wären bereits während der Umbauphase einzelne Teile des Objekts für Büro Zwecke der Klägerin benutzt worden. Zudem würde eine solche Vergleichsmiete nicht der Tatsache Rechnung tragen, dass Mehraufwendungen für individuelle Wünsche der Mieterin in Höhe von 35 % der Baukosten entstanden wären. Diese bereits in der Planungsphase zu beachtende Kostenbelastung hätte die Klägerin genauso gut in Form eines verlorenen Baukostenzuschusses auf die Dauer des Mietvertrages verteilen können. Die Vereinbarung eines entsprechenden Mietzinses könne bei dieser Sachlage nicht weniger angemessen sein. 24

Im Streitjahr habe für das Erdgeschoss des Bauteils II und den Bauteil IV die Nutzungsmöglichkeit als Büroräume bestanden. Diese und, soweit es die jeweilige Bauphase zugelassen habe, auch weitere Gebäudeteile seien entsprechend von der Klägerin genutzt worden. Diese Nutzung habe nach Auskunft der Vorbesitzerin M. der Nutzung durch den bis zum Eigentumswechsel dort ansässigen Vormieter, den ...handel L., entsprochen. Dieser habe für die Nutzung von ... qm Gebäudefläche in dem Bauteilen II und IV eine Monatsmiete von ... DM entrichtet. 25

Der bis zur Fertigstellung des Gebäudes am 00.00.1997 von der Klägerin entrichtete Mietbetrag in Höhe von ... DM sei entsprechend den Vereinbarungen als Vorauszahlung auf die noch zu zahlenden Mieten für die verbleibende Restlaufzeit des Vertrages anzurechnen. 26

Unter Berücksichtigung der anderweitig ohne den Umbau zu erzielenden Miete in Höhe von ... DM monatlich könne allerdings nur ein verbleibender Betrag von ... DM als Vorauszahlung berücksichtigt werden. Verteile man diesen Betrag auf die Restlaufzeit von 9 Jahren und 7 Monaten, errechne sich daraus eine durch die Vorauszahlung abgedeckte Mietzinserhöhung von ... DM p.m. Erhöhe man die im Vertrag vom 00.00.1996 ab Fertigstellung vorgesehene Miete von ... DM netto um diesen Betrag, ergebe sich eine Gesamtmiete von ... DM zzgl. Umsatzsteuer. Diese Miethöhe sei im Hinblick auf die Ausgestaltung des Objekts gerechtfertigt, ortsüblich und nicht überhöht. Das Objekt verfüge über eine Hauptnutzfläche von ... qm, eine Nebennutzfläche von ... qm und eine Verkehrsfläche von ... qm. Die Gebäudefläche betrage demnach ... qm und die Gesamtfläche ... qm. Bezogen auf die Gebäudefläche ergebe sich demnach eine Quadratmetermiete von ... DM, während sich bezogen auf die Gesamtfläche eine Quadratmetermiete von ... DM errechne. In Anbetracht der Vermietung des gesamten Objekts an einen Mieter könne hier die Gesamtfläche angesetzt werden. Als Vergleichsmieten könnten etwa der Gewerbemietzins für die Stadt F. in Höhe von ... DM pro qm bei gutem Nutzungswert und der Mittelwert Innenstadt-/Randlage für Gewerbemietzinsen in der Stadt C. in Höhe von ... DM pro qm herangezogen werden. Bei der J. müsse in jedem Fall ein oberer Nutzungswert angesetzt werden, da sie mit erheblichem Aufwand und unter Berücksichtigung des Denkmalschutzes in sehr guter Ausführung saniert worden sei. Die Angemessenheit der Mietpreisfindung bestätige schließlich ein Vergleich der J. mit der Bürovermietung in dem Objekt Dort steige die Miete ausweislich eines Vertrages aus dem Jahre 1998 von ... DM im ersten Jahr auf ... DM im zehnten Jahr an.

Dass eine kalenderjahrübergreifende Mietvorauszahlung vereinbart worden sei, ergebe sich unmittelbar aus dem Mietvertrag. Hierzu sei auf eine handschriftliche Notiz des Vermieters vom 00.00.1996 zu verweisen, ausweislich der die Miete ab Februar 1996 ca. ... DM und später ca. ... DM betragen sollte. Den daraufhin gefertigten Mietvertrag hätten die Parteien ohne anwaltliche Hilfe als Standardvertrag genommen und unterzeichnet. Soweit das Gericht in der mündlichen Verhandlung vom 00.00.0000 die vorläufige Auffassung vertreten habe, dass der Mietvertrag nach seinem Wortlaut keine Vorauszahlungsabrede enthalte und die Feststellung eines solchen Vertragsinhalts im Wege der ergänzenden Auslegung wohl nicht in Betracht komme, wenn der vereinbarte Mietpreis nach Fertigstellung die angemessene Miete in etwa träfe, stehe dies mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen (Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 05.11.1995 II BvR 802/90 und des BFH vom 13.07.1999 VIII R 29/97) nicht in Einklang. Vielmehr ergebe sich aus Inhalt und Durchführung des Vertrags, dass die Vorgaben der Klägerin bei der Bauausführung zu berücksichtigen gewesen seien und sie für die Nutzung des so ausgestalteten Objekts bei überschlägiger Berechnung der Mietzahlungen vor und nach Fertigstellung einen angemessenen und ortsüblichen Mietzins zu entrichten hatte. Dass die Miete dabei auch für die Umbauzeit bezahlt werden solle, ergebe sich aus der Tatsache, dass die Umbauarbeiten während der Mietzeit durchgeführt worden seien. Da der Mietvertrag die konkret zu leistenden Zahlungen angebe, habe es einer besonderen weiteren Regelung zur Staffelung der Miethöhe nicht bedurft. Zu beachten sei dabei auch, dass der Abschluss eines Gewerberaummietvertrags keinen besonderen Formvorschriften unterläge.

27

Im Falle einer vorzeitigen Kündigung des Mietvertrages hätte sich für die Klägerin ein Rückzahlungsanspruch bezüglich der vorausbezahlten Miete aus ungerechtfertigter Bereicherung ergeben. Denn in diesem Falle wäre der rechtliche Grund für die Mietvorauszahlung entfallen bzw. deren Zweck nicht erreicht worden. Dieses gesetzliche Rückforderungsrecht sei auch steuerlich zu berücksichtigen, ohne dass es auf die

28

Sonderbedingungen für Vereinbarungen mit einer dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person ankomme.

Die Klägerin beantragt,

29

1. Die Bescheide vom 00.00.0000 über Körperschaftsteuer 1996, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.1996 sowie die Feststellung gem. § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1996, den gem. Verfügung vom 00.00.0000 ergangenen Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1996 und den Bescheid vom 00.00.0000 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1996 dahingehend zu ändern, dass die Mietzahlungen in Höhe von ... DM brutto nicht als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden, 30
2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt,

31

die Klage abzuweisen.

32

Er weist darauf hin, dass es der Klägerin freigestanden hätte, mit dem Vermieter vertragliche Vereinbarungen über Mietereinbauten, Baukostenbeteiligungen oder Mietvorauszahlungen zu treffen, wenn sie tatsächlich ihr Nutzungsrecht an einem nach ihren Wünschen umgestalteten Objekt hätten sichern wollen. Dabei wären aber Vereinbarungen über die teilweise Rückzahlung derartiger Vorausleistungen bei verspäteter Fertigstellung der Bauten oder vorzeitiger Beendigung der Nutzung unverzichtbar gewesen. Zudem hätten sich derartige Sonderzahlungen auf die Höhe der späteren laufenden Mietzahlungen auswirken müssen. Tatsächlich bewegten sich aber die ab Fertigstellung geleisteten Mietzahlungen von ... DM p. m. netto bei einem Bauaufwand von ca. DM bereits im obersten Bereich des Vertretbaren. Soweit die Klägerin nunmehr vortrage, dass die Mieten vor Fertigstellung eine Vorauszahlung für die Zeit nach Fertigstellung darstellten, könne dies steuerlich nicht berücksichtigt werden, da es an einer im voraus schriftlich niedergelegten Vereinbarung fehle. 33

Das Objekt J. habe im Streitjahr nicht zu Büro- und Schulungszwecken genutzt werden können. Eine Pacht von mtl. ... DM netto für die mögliche Nutzung eines Lagerraums und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Baugestaltung sei als völlig überhöht anzusehen. Eine weitergehende Nutzungsmöglichkeit habe die Klägerin weder während der Betriebsprüfung noch im anschließenden Rechtsbehelfsverfahren vorgetragen. Vielmehr habe sie im Anschluss an die Betriebsprüfung die nunmehr streitig gewordene Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form überhöhter Mietzahlungen für die Zeit bis zur Fertigstellung zunächst akzeptiert. 34

Die Angemessenheit der Miete könne nur danach bemessen werden, in welchem Umfang die Klägerin das Grundstück habe nutzen können. Gerade wegen der vom Vermieter durchgeführten Baumaßnahmen sei die Nutzbarkeit im Streitjahr gegenüber den Vorjahren eingeschränkt gewesen. 35

In der mündlichen Verhandlung vom 00.00.0000 hat das Gericht gem. Beschluss vom 00.00.0000 Beweis durch Vernehmung des Zeugen T. erhoben. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll verwiesen. 36

Entscheidungsgründe:

37

Die Klage ist überwiegend unbegründet.

38

1.	39
Die im Streitjahr für das Objekt J. geleisteten Mietzahlungen der Klägerin sind mit ihrem Nettobetrag einkommenserhöhend als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hinzuzurechnen, soweit sie ein angemessenes Mietentgelt von ... DM netto p. m. überschreiten. Eine Einbeziehung der als Vorsteuer abzugsfähigen Umsatzsteuer auf das Nettonutzungsentgelt in die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung kommt mangels Auswirkung auf die Höhe des Unterschiedsbetrages im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht in Betracht. Vielmehr ist der Betriebsausgabenabzug wegen der nach Auffassung des Beklagten vorzunehmenden Vorsteuerkürzung in Höhe von ... DM in vollem Umfang rückgängig zu machen. Der verbleibende, auf die Mietzahlungen für das Objekt J. entfallende Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung beträgt demnach ... DM (Minderung der Nettomiete: 10,5 Monate X ... DM = ... DM; Herausrechnung der Umsatzsteuer: ... DM).	40
Da die Mietzahlungen im Streitjahr abgefließen sind, ist gem. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. im gleichen Zeitraum für die hierin enthaltene verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von ... DM die Ausschüttungsbelastung herzustellen.	41
Durch die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages unter Ansatz des entsprechend geänderten Gewinns aus Gewerbebetrieb wird zugleich der in der bisherigen Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung noch nicht berücksichtigte Eingabefehler zuungunsten der Klägerin in Höhe von ... DM korrigiert, der in der bislang bestehenden Differenz des Gewinns aus Gewerbebetrieb (... DM) zu dem nach § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG a. F. festgestellten Einkommen (... DM) seinen Ausdruck findet.	42
2.	43
Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 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 Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. BFH-Urteile vom 22. Februar 1989 I R 44/85, BStBl II 1989, 475 und I R 9/85, BStBl II 1989, 631; vom 29. Juli 1992 I R 18/91, BStBl II 1993, 139; vom 7.8.2002 I R 2/02, BStBl II 2004,131). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Urteile vom 14. März 1990 I R 6/89, BStBl II 1990, 765 und vom 2. Dezember 1992 I R 54/91, BStBl II 1993, 311 m. w. N.).	44
Ist der begünstigte Gesellschafter ein sogenannter Beherrschender, kann die Vermögensminderung nach ständiger Rechtsprechung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt oder die entsprechende Vereinbarung nicht durchgeführt worden oder zivilrechtlich unwirksam ist (z. B. BFH-Urteile vom 14. März 1990 a. a. O.; vom 13. März 1991 I R 1/90, BStBl II 1991, 597; vom 17. September 1992 I R 89 - 98/91, BStBl II 1993, 141).	45
Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist zugleich eine andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, wenn die der Vermögensminderung entsprechenden Werte bei der Kapitalgesellschaft abfließen (BFH-	46

Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 6/90, BStBl II 1992, 362; vom 29. Juli 1992, a. a. O.; vom 14.7.2004 I R 16/03, BStBl II 2004,1010).

3. 47

Mietet eine Kapitalgesellschaft von einer ihrem Gesellschafter nahestehenden Person ein Grundstück gegen ein überhöhtes Entgelt an, so belegt dies regelmäßig die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der hierin liegenden Vermögensänderung und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des überzahlten Betrages. Für die Frage, ob der vereinbarte Mietzins die angemessene Höhe überschreitet, ist darauf abzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter an einen Fremden für die überlassenen Gebäude und Flächen eine Miete in gleicher Höhe gezahlt hätte. Dies beurteilt sich nach der Miete für vergleichbare Grundstücke. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird sich nicht darauf einlassen, ein höheres als ein marktübliches Entgelt zu entrichten (vgl. dazu zuletzt Beschluss des BFH vom 20.06.2005 I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062). 48

Für die Überprüfung der Angemessenheit von Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter gibt es keine festen Regeln. Das gilt auch im Zusammenhang mit Miet- und Pachtzinsen, die die Gesellschaft an ihre Gesellschafter oder deren nahe Angehörige zahlt. Die Höhe des angemessenen Betrags muss in diesem Falle unter Würdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ermittelt werden, wobei im Zweifel eine Schätzung (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zulässig und geboten ist (Beschlüsse des BFH vom 09.07.2003 I B 183/02, BFH/NV 2004, 87, und vom 20.06.2005, a. a. O.). Die Schätzung muss sich an dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Bandbreitenwert orientieren (Urteil des BFH vom 17.10.2001 I R 103/00, BStBl II 2004, 171). 49

4. 50

Im Streitfall bestimmt sich – entgegen der insoweit abweichenden Auffassung des Beklagten - die ortsübliche Marktmiete zunächst danach, welchen Mietpreis Herr T. ohne den geplanten Umbau des Objekts J. von einem fremden Dritten hätten erzielen können. Denn die Beeinträchtigung des vormals gegebenen Nutzungswerts durch den im Interesse der Klägerin vorgenommenen Umbau musste sich der Vermieter genauso wenig entgegenhalten lassen wie bei einem Umbau in Eigenregie des Mieters. 51

4.1 52

Für die Höhe dieses Mietpreises kommt dem bis zum Erwerb des Grundstücks bestehenden Mietvertrag mit der Firma L. erhebliche Beweiskraft zu. Denn dieser Vormieter hatte die aus einem Büro und Lagerflächen bestehenden noch nutzbaren Teile des Objekts J. mit einer Gesamtgröße von ca. ... qm angemietet, auf die auch die Klägerin ohne den von ihr initiierten Umbau Zugriff gehabt hätte. Dieser Vormietvertrag gestattet eine unmittelbar auf das Objekt J. bezogene Feststellung zur Höhe der angemessenen marktüblichen Miete, die in ihrer Aussagekraft Folgerungen aus der Heranziehung von Vergleichsobjekten überlegen und daher vorzuziehen ist. Auf dieser Grundlage kann daher eine durchschnittliche Marktmiete von ... DM netto p. m. als angemessen angesehen werden. 53

4.2 54

Dass die Klägerin über die vormals an die Firma L. vermieteten Flächen hinaus weitere Teile des Objekts für Büro- und Lagerzwecke hätte nutzen können, hat sie trotz mehrfacher 55

Aufforderung des Gerichts (Verfügung vom 00.00.0000 und Protokoll vom 00.00.0000) nicht dargelegt, so dass mangels Erkennbarkeit eines Beweisthemas eine Beweiserhebung hierzu nicht in Betracht kommt.

Soweit die Klägerin mit Schriftsatz vom 00.00.0000 vorgetragen hat, dass für die Erdgeschossflächen der Bauteile II und IV mit einer Gesamtgröße von rund ... qm die Nutzungsmöglichkeit als Büroraum bestanden und dies auch der Nutzung durch den Vormieter entsprochen habe, ergibt sich daraus gerade kein Anlass für eine Erhöhung des vormals unter fremden Dritten vereinbarten Mietentgelts. In welchem Umfang vor dem Umbau angesichts ihres Erhaltungs- und Ausbaurzustandes nutzungsfähige weitere Lagerflächen zur Verfügung standen, kann dem vorgenannten Schriftsatz nicht entnommen werden, weil die diesem beigefügten Aufstellung der Nutzflächen sich auf den Zustand nach Fertigstellung des Umbaus bezieht, mit dem auch eine Ausweitung der Nutzflächen einherging. Dementsprechend hat die Klägerin auch die in der mündlichen Verhandlung vom 00.00.0000 gestellte Frage des Gerichts, zu welchen Konditionen die J. ab dem 00.00.1996 ohne den Umbau hätte vermietet werden können, mit ihrem Schriftsatz vom 00.00.0000 eindeutig dahingehend beantwortet, dass insoweit die an die Firma L. vermieteten Flächen in den Bauteilen II und IV von ca. ... qm und das hierfür gezahlte Mietentgelt von ... DM netto mtl. als angemessener und aussagekräftiger Vergleichsmaßstab heranzuziehen seien. Für die Annahme, dass in der J. bei Abschluss des Mietvertrags nutzbare Gebäudeflächen von mehr als ... qm zur Verfügung gestanden hätten, bleibt demnach kein Raum. Ein gegenüber dem Vormietvertrag höherer Nutzungsumfang ergibt sich schließlich auch nicht aus dem Hinweis auf die auf dem Anwesen verfügbaren Pkw-Stellplätze, da diese in gleicher Weise für den Betrieb des ...handels von Bedeutung waren.

56

4.3

57

Ein weitergehender Nutzungswert des Objekts vor dem Umbau lässt sich auch nicht den Bekundungen des Zeugen T. entnehmen. Wenngleich das Gericht dessen Einschätzung, das seinerzeit bei einem ... qm-Objekt eine Lagerraummiete von etwa ... DM pro qm hätte erzielt werden können, für zutreffend hält, kann sich dies nur auf uneingeschränkt nutzbaren Lagerraum in gutem Ausbaurzustand beziehen. Räume in diesem Umfang waren bei der J. vor deren Umbau aber nur in einem Umfang von rund ... qm vorhanden, so dass hieraus nur ein Mietwert von ... DM p. m. abgeleitet werden könnte. Soweit ein Teil dieser Fläche ohne weiteren Ausbau als Büroraum nutzbar war, handelte es sich um das Kontor eines ...handels, also um Büroraum mit einfacher Ausstattung. Selbst wenn man ungeachtet der insoweit unsubstantiierten Ausführungen der Klägerin annehmen wollte, dass dieser Büroraum ein Viertel der nutzbaren Fläche beanspruchte, so würde dessen ausweislich des Mietspiegels für F. (Blatt 101 der Gerichtsakte) bei rund ... DM pro qm zu taxierender Mietwert noch durch das mit dem Vormieter vereinbarte Mietentgelt abgedeckt. Soweit der Zeuge T. darüber hinaus die Möglichkeit einer gewinnbringenden Verwertung der Parkplätze auf dem Gelände und der Vermietung der übrigen Gebäude zur Nutzung als ... angesprochen hat, vermag das Gericht mangels Substantiierung entsprechender konkreter Marktchancen einen hiermit einhergehenden und von der Voreigentümerin nicht ausgenutzten Nutzungswert nicht nachzuvollziehen. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die Erzielung ortsüblicher Parkplatz- und Gebäudemieten zunächst einmal Investitionen vorausgesetzt hätten, um die angebotenen Flächen und Gebäude dem ortsüblichen Zustand anzunähern, von dem das Objekt J. bei dessen Übernahme durch den Zeugen T. weit entfernt war. Wie der Zeuge es vermocht haben sollte, für dieses Objekt ohne Umbau sogar ein mtl. Nutzungsentgelt von ... DM netto zu erzielen, hat er nicht einmal im Ansatz plausibel darlegen können.

58

59

Gleiches gilt für den Vortrag der Klägerin, dass ihr Interesse am sofortigen Beginn der Umbauarbeiten ohne Vorbereitung des Gebäudes für die Anschlussvermietung als Wohnraum durch die Festlegung eines Mietzinses von ... DM netto p. m. vor Fertigstellung des Objekts abgegolten werden sollte. Indessen ist nicht erkennbar, dass eigene Planungen des Vermieters für einen Ausbau der J. mit Wohnräumen bereits in ein konkretes Stadium getreten waren, so das Anlass bestanden hätte, die Aufgabe solcher Planung finanziell zu entgelten. Vielmehr hat der Zeuge T. das später vermietete Grundstück erst erworben, nachdem er die Planungsvorstellung, dieses Objekt in Büroraum umzubauen, Ende des Jahres 1995 zusammen mit der Klägerin entwickelt hatte. Erst nach diesem Zeitpunkt hat der Zeuge T. begonnen, bauliche Grundsatzfragen zu klären und sodann die Bauplanung der ins Werk zu setzenden Umbauten in Auftrag gegeben. Aus der am 00.00.1995 gestellten Bauvoranfrage des Zeugen T. folgt bereits deswegen nichts anderes weil sie gleichermaßen auf die Umwandlung des Objekts in Büro- und Praxisflächen sowie Wohnungen gerichtet war. Im Übrigen belegt eine solche Bauvoranfrage noch nicht, dass ein Vorhaben bereits einen qualifizierten Planungsstand gehabt haben müsste.

4.5 61

Eine Erhöhung des angemessenen Nutzungsentgeltes erscheint auch nicht wegen des der Klägerin eingeräumten Einflusses auf die Umbauarbeiten geboten. Hierfür wurde im Rahmen der Vertragsabsprachen bereits dadurch ein Ausgleich geschaffen, dass die Klägerin sich im Gegenzug verpflichtet hatte, dass Objekt nach Fertigstellung gemäß dem bei Mietvertragsabschluss bestehenden Planungsstand für eine mtl. Entgelt in Höhe von ... DM netto anzumieten. Soweit also, wie der Zeuge T. bekundet hat, tatsächlich zu befürchten war, dass die Einflussnahme der Klägerin zu möglichen Mehrkosten gegenüber dem bisher kalkulierten Kosten führen könnte, hätten derartige von der Klägerin gewünschte Mehrinvestitionen sachgerechterweise von einer entsprechenden Anpassung des Mietzinses nach Fertigstellung nach dem dann fortgeschriebenen Planungsstand abhängig gemacht werden können. Die pauschale Abgeltung dem Grund und der Höhe nach ungewisser Kosten durch ein 2/3 der Miete nach Fertigstellung erreichendes Entgelt erscheint demgegenüber nach keiner möglichen kaufmännischen Betrachtungsweise nachvollziehbar. Eine solche Vereinbarung wäre zwischen fremden Dritten keinesfalls geschlossen worden. Hinzu kommt im Streitfall, dass der maßgebliche Einfluss auf die Art der Realisierung des Bauvorhabens bei lebensnaher Betrachtung ohnehin bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin lag, der durch eine persönliche Bürgschaft in Höhe von ... DM die Durchführung des Projekts erst ermöglicht hatte. Der Vortrag, daß dem Zeugen T. dennoch ein besonderes Entgelt für die rechtliche Absicherung der Einflussnahme der Klägerin auf die Umbauarbeiten gezahlt werden sollte, erscheint auch aus diesem Grunde wenig überzeugend.

5. 63

Das nach alledem als Grundlage für den Fremdvergleich heranzuziehende Nutzungsentgelt laut Vormietvertrag in Höhe von ... DM netto ist indessen um einen Zuschlag für das im Dezember 1996 fertig gestellte "Chefbüro" im Obergeschoss des Bauteils I zu erhöhen. Nach der von der Klägerin vorgelegten Nutzflächenaufteilung hatte dieses Obergeschoss eine Größe von rund ... qm. Unterstellt man, daß dieses Büro von Beginn des Monats Dezember an genutzt werden konnte, so ergäbe sich bei Zugrundelegung des Mietspiegelwerts für Büroraum mit guter Ausstattung im Raum F. von ... DM pro qm eine Monatsmiete von ... DM netto. Aufgeteilt auf die 10 ½ Monate währende Mietzeit im Streitjahr ergibt dies einen rechnerischen Zuschlag auf die Monatsmiete in Höhe von ... DM netto. Da schließlich

mangels gegenläufiger Anhaltspunkte zugunsten der Klägerin davon ausgegangen werden muss, daß die Parteien des Vormietvertrages die Bandbreite noch angemessener Nutzungsentgelte nicht nach oben hin ausgeschöpft hatten, erhöht das Gericht den sich damit ergebenden Zwischenwert von ... DM um einen Sicherheitszuschlag von 30 %, um die Obergrenze des noch angemessenen Nutzungsentgelts zu ermitteln. Dieses beträgt folglich ... DM netto p. m., was nach Abzug des in den streitbefangenen Festsetzungen anerkannten Mietentgelts von ... DM netto p. m. die Klagestattgabe zu einem Teilbetrag von ... DM (10,5 Monate x ... DM) rechtfertigt.

6. 65

Soweit die Klägerin sich im Klageverfahren auch darauf berufen hat, daß mit der Mietzahlung für den Zeitraum vor Fertigstellung der Bürogebäude eine Teilvorauszahlung auf die entsprechend herabgesetzte Miete nach Fertigstellung geleistet werden sollte, kann das Gericht einen solchen Vertragsinhalt nicht feststellen. 66

6.1 67

Zunächst lässt der Wortlaut der vorliegenden Vereinbarung vom 00.00.1996 keinerlei Elemente einer Vorauszahlungsabrede erkennen. Ausweislich des Mietvertrages und der Zusatzabrede vom 00.00.1996 ist die Höhe der Mietzahlung vielmehr ausschließlich von dem Ausbauzustand des Gebäudes abhängig, wobei zwischen dem Zeitraum vor und nach Fertigstellung differenziert wird. Dies kann vorbehaltlich anderer auf eine Vorauszahlungsabrede hindeutender Umstände nur die Deutung nahe legen, daß mit dem unterschiedlichen Mietentgelt der unterschiedliche Nutzungswert des Gebäudes vor und nach Fertigstellung gewürdigt werden sollte. 68

6.2 69

Eine andere Auslegung der Mietvereinbarung kann nicht auf die Höhe des vereinbarten Mietpreises ab Fertigstellung gestützt werden. Denn dieser Mietpreis unterschreitet keinesfalls die angemessene ortsübliche Miete, so daß ein unabweisbares und somit in den Vertrag hinein zu interpretierendes Bedürfnis nach einer Mietvorauszahlung vor Fertigstellung nicht erkennbar ist. 70

Bezogen auf die Haupt- und Nebennutzfläche von ... qm ergibt sich ein nach Fertigstellung vereinbarter monatlicher qm-Preis von ... DM. Der ortsübliche Wert für Büroräume mit gutem Nutzwert in F. laut dem RDM-Immobilienpreisspiegel 1996 von ... DM wird damit weit überschritten und nicht, wie es bei einer Staffelmietvereinbarung zu erwarten wäre, unterschritten. Gleiches gilt für die von der Klägerin angeführten Mietwerte des VDM für die Stadt C. von maximal ... DM bei Randlagen und maximal ... DM bei Innenstadtlagen. Auch in bezug auf die von der Klägerin unter Hinweis auf den Gutachterausschuss der Stadt E. angeführte Spanne von Büromieten für Neubauten im Jahre 1997 von ...– ... DM orientiert sich das von ihr vereinbarte Mietentgelt durchaus an der Ober- und nicht an der Untergrenze. Zudem wird auch der Mittelwert von Anfangs- und Endmiete laut dem von der Klägerin zu Vergleichszwecken vorgelegten Mietvertrag über Büroräume im denkmalgeschützten und renovierten Objekt ... vom 23.12.1998 in Höhe von 17,87 DM (Anfangsmiete: ... DM; Endmiete nach 10 Jahren: ... DM) durch die für das Objekt J. nach Fertigstellung vereinbarte Miete nicht unterschritten. Die von dem Zeugen T. angeführte Preisvorstellung der Fa. S. für die Anmietung eines ... qm-Büros in F. (... DM/qm) kann schließlich keinen geeigneten Vergleichsmaßstab für ein ... qm-Objekt darstellen. 71

Die von der Klägerin vorgeschlagene Einbeziehung der Verkehrsfläche von ... qm in den Mietpreisvergleich würde demgegenüber nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen, da für unbebaute Flächen auch bei Vermietung eines Gesamtobjekts an einen Mieter nicht gleich hohe Marktentgelte wie für bebaute Flächen erzielt werden können. Die von der Klägerin als Vergleichsgrundlage herangezogenen Mietspiegelwerte beziehen sich demgemäß ebenso auf bebaute Flächen wie der von ihr genannte Mietpreis für Büroräume im (vgl. dazu § 5 des Mietvertrages vom 00.00.1998). Selbst wenn im Falle der J. ein Zuschlag für die Nutzung der Verkehrsflächen bis zur Höhe der üblichen Lagerraummiete von ... DM pro qm zu schätzen sein sollte, so würde der verbleibende Mietzins für die Gebäudeflächen von rund ... DM immer noch eine qm-Miete ergeben, die mit DM die herangezogenen Vergleichsmieten nicht unterschreitet.

6.3 73

Auch im übrigen fehlt es an Anhaltspunkten, die geeignet wären, mit der für Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und dessen Angehörigen nötigen Klarheit und Eindeutigkeit die Annahme der stillschweigenden Vereinbarung einer Mietvorauszahlung zu rechtfertigen. 74

Mittels des Maßstabes der Klarheit und Eindeutigkeit wird dabei nicht etwa aufgrund von Indizien die ernstliche Vereinbarung des Mietverhältnisses selbst in Zweifel gezogen, wie die Klägerin unter Hinweis auf den Oderkonto-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts und die dem folgende Rechtsprechung des BFH zu Angehörigen-Verträgen rügt. Vorliegend geht es vielmehr um die Frage, für welche Leistung des Vermieters das vor Fertigstellung geschuldete Mietentgelt zu entrichten war. Diese die wesentlichen Rechte und Pflichten des Mietvertrags betreffenden Regelungen müssen im Verhältnis zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und einem nahen Angehörigen stets klar und eindeutig vereinbart sein, ohne dass aus den von der Klägerin angeführten höchstrichterlichen Entscheidungen etwas anderes zu folgern wäre. 75

Warum sich eine Vorauszahlungsvereinbarung dieser Qualität aus der handschriftliche Notiz des Vermieters vom 00.00.1996 ergeben soll, die hinsichtlich der Differenzierung der Miethöhe bis auf betragliche Abweichungen der vertraglichen Regelung entspricht, erscheint nicht nachvollziehbar. Der weiterhin von der Klägerin angeführte Umstand, dass die Miete bereits während der Umbauzeit gezahlt werden sollte, steht nicht in Widerspruch zu einer an dem Nutzungswert vor Umbau orientierten Entgeltbemessung, wie sie aus dem Wortsinn des Vertrages folgt. Soweit sich darüber hinaus aus der Zusatzvereinbarung ergibt, dass der Klägerin auf diesen Umbau Einfluss gewährt werden sollte, wird dies in keinerlei Zusammenhang mit der Mietzahlungsverpflichtung vor Fertigstellung gestellt. 76

Verbleibender Ansatzpunkt für eine solche Auslegung könnte daher allein die Erkenntnis sein, daß der vor Fertigstellung vereinbarte Mietzins den marktüblichen Mietwert weit überschreitet. Dies zwingt aber bereits deshalb nicht zu der Schlussfolgerung, daß dieses überhöhte Entgelt nur als Vorauszahlung für die höherwertige Gegenleistung des Vermieters nach Fertigstellung angesehen werden kann, weil anders als bei Geschäften zwischen fremden Dritten für Geschäfte mit einem nahen Angehörigen des Gesellschafters nicht die Vermutung besteht, daß die gegenseitigen Vereinbarungen auf einem durch private Motive unbeeinflussten wirtschaftlichen Interessenausgleich beruhen. Entgegen dem Erfahrungssatz, daß im Wirtschaftsleben nichts verschenkt wird, kommt hier vielmehr ebenso eine Unterstützungsleistung des beherrschenden Gesellschafters der Klägerin für die geschäftlichen Aktivitäten seines Sohnes oder, wie im Streitfall durchaus naheliegt, zur Sicherung der verbürgten Finanzierung in Betracht. Im übrigen bewegt sich der nach 77

Fertigstellung vereinbarte Mietpreis durchaus am oberen Rand der ortsüblichen Entgelte, so dass sich entgegen der Auffassung der Klägerin nicht erst durch die überschlägige Hinzurechnung von Vorauszahlungen ein angemessener und ortsüblicher Mietzins für diesen Zeitraum ergibt (vgl. dazu Tz. 6.2 des Urteils).

- 6.4 78
- Eine den schriftlichen Mietvertrag ergänzende mündliche Vereinbarung von Mietvorauszahlungen bis zur Fertigstellung des Objekts kann auch unter Berücksichtigung der Aussage des Zeugen T. nicht zur Überzeugung des Gerichts festgestellt werden. 79
- Gegen die Glaubhaftigkeit der entsprechenden Bekundung des Zeugen spricht zunächst der Umstand, daß eine solche mündliche Vertragsabrede zuvor weder in dem sechs Jahre währenden außergerichtlichen Vorverfahren noch im Klageverfahren von der Klägerin vorgetragen worden ist. Diese hatte die Miethöhe vielmehr bis zu dem in dem Aktenvermerk vom 00.00.2005 dokumentierten richterlichen Hinweis stets mit den auf Wunsch der Mieterin erfolgenden Umbaumaßnahmen und im Klageverfahren sodann ergänzend mit dem Verzicht des Vermieters auf die Vorbereitung des Objekts für die Wohnraumvermietung begründet. Gegenstand der weiteren Erörterungen im Klageverfahren war sodann die Frage, ob die Vereinbarung einer Mietvorauszahlung während der Bauphase im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung festgestellt werden könne. Die Klägerin hätte demnach allen Anlass gehabt, frühzeitig auf eine ausdrückliche mündliche Vertragsabrede dieses Inhalts hinzuweisen. Die erstmalige Präsentation eines solchen Sachverhalts durch den aufgrund seiner Angehörigenstellung am Ausgang des Verfahrens wirtschaftlich interessierten Zeugen muss somit den Eindruck vermitteln, daß hiermit auf die vorläufige Würdigung des bislang vorgetragenen Sachverhalts durch das Gericht in der mündlichen Verhandlung vom 00.00.0000 reagiert werden sollte. 80
- Überdies vermag die Aussage des Zeugen T. aber auch deshalb nicht zu überzeugen, weil sie in sich widersprüchlich ist. 81
- Wenn der Zeuge die am Tag vor Abschluss des Mietvertrags verabredeten Konditionen sodann in den Entwurf des Mietvertrages eingefügt haben will, bleibt unverständlich, warum er dies ohne Beanstandung durch seinen Vertragspartner gerade im Hinblick auf den Vorauszahlungscharakter der Mietzahlungen während der Bauphase unterlassen haben sollte. Denn die Festlegung eines solchen Leistungszwecks wäre im Hinblick auf die rechtliche Begründung eines gesetzlichen Rückforderungsanspruchs im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Mietvertrags von wesentlicher Bedeutung gewesen. 82
- Die Festlegung des Vorauszahlungscharakters der Miete während der Bauphase kollidiert auch mit der von dem Zeugen mitgeteilten Auffassung, daß er seinerzeit das vereinbarte Mietentgelt für das Objekt ohne Umbau hätte erzielen können. Wenngleich nach den obigen Ausführungen nicht nachvollziehbar erscheint, wie der Zeuge zu einer solchen Preisvorstellung hätte gelangen können, würde diese jedenfalls für die Vereinbarung einer Mietvorauszahlung keinen Raum mehr lassen. Dass der Zeuge dennoch diese beiden sich ausschließenden Grundlagen für die Festlegung des Mietentgelts nacheinander benennt, ist daher keinesfalls geeignet, die Glaubhaftigkeit seiner Aussage zu stärken. 83
- Dass für die Vereinbarung einer Mietvorauszahlung während der Bauphase kein Raum mehr bleiben konnte, ergibt sich letztendlich aber auch aus den Angaben des Zeugen zur Kalkulation der Miete nach Fertigstellung. Danach sollte sich ein Preis/qm zwischen ... und ... DM ergeben, was in Übereinstimmung mit den obigen Ausführungen des Gerichts zur 84

angemessenen ortsüblichen Miete durchaus plausibel erscheint. Mit der Festlegung des Mietentgelts nach Fertigstellung in Höhe von ... DM hatte der Zeuge diese Mietpreisvorstellung allerdings bezogen auf den oberen Spannenwert von ... DM und eine Gebäudefläche von ... qm bereits annähernd ausgeschöpft (... DM). Eine Mietvorauszahlung in Höhe des tatsächlichen Nutzungswert des Gebäudes vor Umbau übersteigenden Betrags hätte demgegenüber – entsprechend den Ausführungen im Klägerschriftsatz vom 00.00.0000 – eine zu einem Mietpreis nach Fertigstellung in Höhe von rund ... DM p.m. führende Kalkulation vorausgesetzt.

7.

85

Ob ein solches einer Miete von ... DM/qm entsprechendes monatliches Entgelt nach Fertigstellung von rund ... DM noch innerhalb der Bandbreite der Angemessenheit verbleiben würde, kann letztendlich offen bleiben, so dass es der Einholung des hierzu von der Klägerin beantragten Sachverständigengutachtens jedenfalls nicht bedarf. Denn mangels einer klaren und eindeutigen Vereinbarung zwischen dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin und dem Zeugen T., kraft deren die Mietzahlungen in der Umbauphase zumindest teilweise als Vorauszahlungen auf die Miete nach Fertigstellung qualifiziert werden könnten, würde eine bloße rechnerische Zuordnung von Zahlungen zu einem erst in späteren Jahren gewährten Nutzungswert nicht die Annahme einer fremdvergleichsgerechten Gestaltung rechtfertigen. Nur wenn der Rechtsgrund für die Zahlungen vor Fertigstellung in der Gegenleistung der Gewährung des Gebrauchs an dem fertig gestellten Objekt in späteren Jahren läge, also der Nachteil anfänglich überhöhter Mietzahlungen nach den vertraglichen Vereinbarungen durch den Vorteil entsprechend geminderter Mietzahlungen nach Fertigstellung ausgeglichen werden sollte, stünde der Klägerin zumindest ein gesetzlicher Rückforderungsanspruch in Bezug auf derartige Vorausleistungen im Falle der vorzeitigen Kündigung des Mietvertrags aus wichtigem Grund oder einer sonstigen Vertragsbeendigung zu.

86

Zwar weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass gesetzliche Ansprüche einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem beherrschenden Gesellschafter bzw. diesem nahestehenden Personen auch dann steuerlich zu berücksichtigen sind, wenn sie nicht zusätzlich klar und eindeutig vereinbart sind (Urteil des BFH vom 30.7.1997 I R 65/96, BStBl II 1998, 402). Indessen setzte ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung (§ 812 BGB) wegen Wegfall des rechtlichen Grundes oder Zweckverfehlung voraus, daß der entfallene Rechtsgrund oder Zweck zunächst Gegenstand des der Leistung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts bzw. einer darüber hinausgehenden tatsächlichen Einigung gewesen ist (Palandt-Sprau, BGB, 64. Aufl., § 812, Tz. 79 f., 86). Wird demgegenüber ohne weitere Abreden eine überhöhte Miete für die Zeit des Umbaus der Mietsache vereinbart, so erschöpfen sich Rechtsgrund und Zweck der Zahlung in der Überlassung der Mietsache im jeweiligen Abrechnungszeitraum. Die Nichterbringung der geschuldeten Gegenleistung in späteren Zeiträumen bzw. nach Fertigstellung des Objekts kann in diesem Fall nur die synallagmatische Verknüpfung zu den hierfür geschuldeten Entgelten berühren und ggf. auch nur insoweit gesetzliche Rückforderungsansprüche auslösen.

87

8.

88

Bei der Bewertung der sich danach ergebenden verdeckten Gewinnausschüttung hat der Beklagte allerdings zu Unrecht die auf den nicht angemessenen Teil des Mietentgelts entfallende Umsatzsteuer einbezogen.

89

90

Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer hätte die Klägerin aus Sicht des Bilanzstichtages in voller Höhe als Vorsteuer abziehen können, so dass es an der für die verdeckte Gewinnausschüttung vorauszusetzenden Vermögensminderung mit Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG fehlt (vgl. dazu Hauber in: Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 3, Tz. 182). Denn umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der von der Klägerin bezogenen und zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG berechtigenden Eingangsleistung in Gestalt der Überlassung der Mietsache ist gemäß § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG das vereinbarte Entgelt. Dabei ist es grundsätzlich ohne Belang, ob die Höhe des Entgelts z. B. durch Fehlbewertungen oder durch ein zwischen den Vertragspartnern bestehendes Gesellschaftsverhältnis mitbestimmt ist; die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung wird dadurch allein nicht aufgehoben. Für die Bemessung des Entgelts spielt es mithin in der Regel keine Rolle, ob ein Teil der Gegenleistung nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist (Urteile des BFH vom 25.11.1987 X R 12/81, BStBl II 1988, 210, und vom 22.6.1989 V R 37/84, BStBl II 1989, 913; Abschnitt 149 Abs. 2 UStR 2000). Anders kann es sich nur bei Entgeltbeträgen verhalten, die nur äußerlich als Teil einer Gegenleistung in Erscheinung treten, ihren Rechtsgrund aber ausschließlich außerhalb des Leistungsaustauschverhältnisses haben (Urteil des BFH vom 25.11.1997, a. a. O.). Für ein derartigen anderweitigen Rechtsgrund ist aber im Streitfall nichts erkennbar. Ob demgegenüber auf der Ebene des Gesellschafters der zugewendete Vorteil gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG stets als Bruttobetrag anzusetzen ist (vgl. dazu Urteil des BFH vom 6.12.2005 VIII R 70/04, Juris-Dokument Nr.: STRE 200650087), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.

Durch die Minderung der hinzuzurechnenden verdeckten Gewinnausschüttung um die hierauf entfallende Umsatzsteuer ergibt sich keine Veränderung des Einkommens, da der Betriebsausgabenabzug wegen der in der Prüferbilanz insoweit unzutreffender Weise berücksichtigten Vorsteuerkürzung mit identischer Betragsauswirkung rückgängig zu machen ist. Eine von der hier vertretenen Auffassung ggf. abweichende Umsatzsteuerfestsetzung durch die Betriebsprüfung kann für die bilanzielle Gewinnermittlung zum 31.12.1996 keine Auswirkung haben. 91

9. 92

Für die von der Klägerin beantragte Zulassung der Revision sieht das Gericht mangels grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache keinen Anlass. Die Entscheidung beruht vielmehr auf der Anwendung der in ständiger Rechtsprechung des BFH entwickelten Grundsätze zu den Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf den hier zu beurteilenden Einzelfall. 93

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3 FGO, 709 ZPO. 94