
Datum: 16.01.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 647/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0116.13K647.03.00

Tenor:

1. Der Körperschaftsteuerbescheid 1999 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaft-steuergesetzes – KStG – zum 31.12.1999 und § 47 Abs. 2 KStG 1999 vom 00.00.0000, sowie der Gewerbesteuermessbescheid 1999 vom 00.00.0000 werden unter entsprechender Korrektur der Gewerbesteuerrückstellung mit der Maßgabe geändert, dass:

a) bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags die vom Beklagten dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnete verdeckte Gewinnausschüttung auf ... DM gemindert wird,

b) die Einkommensbeträge sowie die Minderung und Erhöhung der Körperschaftsteuer und die nach § 30 KStG zu ermittelnden Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals entsprechend festgestellt werden.

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

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

4. Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 25 v. H. und der Beklagte zu 75 v. H.

5. Die Revision wird zugelassen.

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

Tatbestand

	1
Streitig ist, ob Gelder, die die Klägerin im Streitjahr 1999 an die A. Limited ... (im Folgenden A. Ltd.) zahlte, dem Gewinn der Klägerin als verdeckte Gewinnausschüttung – vGA – hinzuzurechnen sind.	2
Die Klägerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 00.00.1992 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand die ... und ... von ... und ..., insbesondere ... und ... sowie die ... und ... von ... jeglicher Art, insbesondere ...- und ... nebst ... von ... und ... ist. Sie war/ist ...partnerin größerer Unternehmen, u.a. der ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... und der	3
An der Klägerin waren im Streitjahr ... natürliche Personen sowie die X. GmbH (im Folgenden X.) beteiligt. Von den Geschäftsanteilen i.H.v. ... DM hielt die X. 51% (= ... DM). Diese Geschäftsanteile hatte sie am 30.12.1998 durch Teilanteilsübertragungen von ... der Anteilseignern erworben (Gesellschafter M., N., H. und L.).	4
In § 7 des notariellen Übertragungsvertrags, an dem auch die Klägerin beteiligt war, ist Folgendes geregelt:	5
"Management-Gebühr	6
Es besteht Einigkeit unter den Parteien, dass zwischen der Gesellschaft (Anmerkung: als solche wird im Vertrag die Klägerin bezeichnet) und der Käuferin (Anmerkung: X.) ein Servicevertrag abgeschlossen werden wird, nach dem die Käuferin ...- und ...leistungen für die Gesellschaft erbringen wird:	7
Die von der Gesellschaft an die Käuferin zu zahlende ...-Gebühr soll 3% des Bruttogewinns (d. h. Honorare und Provisionen) der Gesellschaft zuzüglich Mehrwertsteuer betragen."	8
Wegen der Einzelheiten wird auf die Vertragsurkunde des Notars Z., ..., in der Vertragsakte Band II (Hefter: 30.12.1998 Übertragung X.) verwiesen.	9
Die X. hat ihren Sitz in G.. Sie steht im alleinigen Anteilsbesitz der A. Ltd. Mit der Übernahme durch die A. Gruppe war die Klägerin einem internationalen Netzwerk von insgesamt ... in ... Ländern angeschlossen. Die A. Gruppe selbst gehört zur B., die mit über ... und ... Arbeitnehmern in ...Ländern eine der größten ...gruppen der Welt bildet (Stand 1.9.2006).	10
Mit Wirkung zum 1.1.1999 schloss die Klägerin mit der A. Ltd. einen Management Fee Vertrag (im Folgenden Servicevertrag), der ausweislich der von der Klägerin vorgelegten Übersetzung unter anderem folgende Regelungen enthält:	11
"... (Anmerkung: = A. Ltd.) und Unternehmen (Anmerkung: Klägerin) sind an ... und ..., ..., ..., ..., ... angeschlossen.	12

(...)	13
a. (...)	14
b. Die Mitglieder der A. Gruppe stellen ihren Kunden auf weltweiter Basis integrierte ...- und ...dienstleistungen zur Verfügung. Die Mitglieder der A. Gruppe organisieren für die wichtigsten Kunden mit größter Bemühungen Kreuz-Disziplinen, integrierte Teams auf einer multinationalen Basis. Die Schlüsselbeziehungen werden von einer zentralen Basis geführt und kontrolliert. Die Teams bemühen sich, die höchsten Standards und technischen Levels mit Unterstützung des Wechsels von technischer Information und Bereitstellung von Dienstleistungen zwischen den Mitgliedern und Divisionen der A. Gruppe anzubieten.	15
c. Das Unternehmen benötigt von Zeit zu Zeit die Dienstleistungen von trainierten und erfahrenen leitenden oder technischen Personal, welches in den speziellen Gebieten des ... und ... wie ..., ..., .., spezialisiert sind. Auch Personen trainiert in ..., ..., ..., ..., ..., .. und andere Felder bezogen auf das Mitgliedsgeschäft und die Erweiterung oder Verbesserung von solchen Geschäften.	16
d. A. ist für das Management und Koordination von Dienstleistungen für die Mitglieder der A. Gruppe in Europa ("Europäische Mitglieder") verantwortlich.	17
e. A. stellt seit Jahren technische und beratende Dienstleistungen für die europäischen Mitglieder zur Verwendung für das jeweilige Geschäft zur Verfügung. Des weiteren ist A. in der Lage, die Dienstleistung von leitenden oder technischen Spezialisten für diese Zwecke bereit zu stellen und bestimmte Dienstleistungen, Einrichtungen, Berichte und Informationen an seine europäischen Mitglieder mit dem Zweck zur Ermittlung und Erweiterung der Geschäftsfelder seiner Mitgliedsunternehmen mit all seinen Bedingungen in dieser Vereinbarung zu vertreiben.	18
f.	19
()	20
g. Eine Masterlizenz und Key Client Vereinbarung ("Master License") trat am 00.00.1998 zwischen A. und bestimmten anderen A. Tochtergesellschaften in Kraft und es ist beabsichtigt, dass die Vereinbarung und Dienstleistungen zur Verfügung steht.	21
h. Diese Vereinbarung ersetzt jede vorangegangene Vereinbarung zwischen A. und des Unternehmens unter Rücksichtnahme der Kostenaufteilung für Dienstleistungen die in dieser Vereinbarung zur Verfügung gestellt wurden.	22
Deshalb, (...) stimmen die Parteien über Folgendes überein:	23
1. Beratungsdienstleistungen	24
A. soll von Zeit zu Zeit wenn von den europäischen Mitgliedern erwünscht, ihnen die besten Fähigkeiten wie erfahrenes leitendes oder technisches Personal und adäquate Dienstleistungen, Einrichtungen, Reporte, Empfehlungen, Informationen und Ratschläge beschaffen bzw. bereitstellen, damit bei Bedarf die europäischen Mitglieder das europäische Mitgliedergeschäft erweitern können. Ohne das vorangegangene einzuschränken sollte A., wenn von den europäischen Mitgliedern erwünscht, das folgende Personal, Dienstleistungen oder Einrichtungen beschaffen bzw. bereitstellen (welche im nachhinein zusammen als "die Dienstleistungen" gelten):	25

... es folgen unter Buchstaben a) bis z) einzeln aufgeführte Unterstützungsleistungen zu Administration und Leistungserbringung bei der Klägerin	26
2. Ausführung der Dienstleistungen	27
In Ausführung der Dienstleistungen in dieser Vereinbarung will A. für seine europäischen Mitglieder, den Büros der Mitglieder, den Büros von A. und anderen Örtlichkeiten, die zugestimmt haben, die Dienstleistungen von erfahrenen Angestellten oder Beratern ("The Employees") zur Verfügung stellen, welche Beratung, Vorschläge und Empfehlungen für solche Perioden während dieser Laufzeit dieser Vereinbarung bereitstellen.	28
3. Laufzeit dieser Vereinbarung	29
Diese Vereinbarung soll am 1.1.1999 in Kraft treten und danach fortgesetzt werden, bis (....)." In Servicevertrag war eine Vergütung für die von A. Ltd. erbrachten Dienstleistungen nach folgendem Schlüssel vorgesehen:	30
A X B : C	32
Als "A" sind die "Net cost", d.h. die durch die Dienstleistungen verursachten direkten und indirekten Kosten für alle Gruppenmitglieder, als "B" die Einnahmen der Klägerin und als "C" die Summe der Einnahmen aller Gesellschaften, die im Rahmen von ... Leistungen der A. Ltd. erhielten, definiert.	33
Wegen der Einzelheiten wird auf die Übersetzung des Servicevertrages verwiesen (Bl. 108 ff der Prozessakte).	34
Die im Rahmen dieser Vereinbarung von der A. Ltd. erbrachten Leistungen beschreibt die Klägerin wie folgt:	35
1. Datenbank ...	36
Ihre Mitarbeiter erhielten Zugang zu einer Datenbank, die unter anderem Informationen über Kunden und "... " enthielt (z. B.: ..., ..., ..., ...).	37
2. Beratung bei Präsentationsvorschlägen	38
Ihre Mitarbeiter erhielten Vorlagen für professionelle internationale Eigenpräsentationen.	39
3. Beratung in der Erstellung von Kommunikationsprogrammen	40
Bei der Entwicklung eines ...-Konzepts und eines ganzheitlichen ...konzepts für die ... erhielt die Klägerin Beratung hinsichtlich der Abstimmung und der Umstellung von Einzelwerbemaßnahmen auf integrierte Werbemaßnahmen.	41
4. Bewertung von Kommunikationsplänen	42
Die A. Ltd. veranstaltete für die Mitglieder der A. Gruppe jährlich ein sog. "... ". Anlässlich dieser Treffen erhielt die Klägerin Gelegenheit, mit den Kollegen des internationalen A. Netzwerks eine globale ...strategie für die ... zu entwickeln.	43
5. Programme zur Überwachung der Profitabilität der Geschäfte	44
	45

Bis zum Veranlagungszeitraum 1999 nutzte die Klägerin das ... Buchhaltungssystem. 1999 stellte sie auf das in der A. Gruppe genutzte Netzwerksystem ... um. Das brachte nach ihren Angaben die Möglichkeit, verschiedene Kennzahlen zur Unternehmensführung automatisiert ermitteln zu lassen. Ferner erhielt sie bei dem Datentransfer personelle Unterstützung vor Ort.

6. Forschung und Planung von Anwendungen 46

Die Klägerin wurde bei der Erstellung und Einführung eines Kundenzufriedenheitsbogens beraten. 47

7. Unternehmensanalyse 48

Überdies erhielt die Klägerin von der A. Ltd. eine Unternehmensanalyse, die ihr Stärken, Schwächen und Entwicklungspotentiale aufzeigen sollte. 49

8. Unterstützung bei Kundenvereinbarungen 50

Bei den Verhandlungen des neuen Vertrags mit der ... erhielt die Klägerin aktive Unterstützung durch die A. Ltd. 51

9. Personalmanagement 52

Die Klägerin erhielt Beratung und Unterstützung bei der Einführung des Incentive-Bonus-Programms für ihre Mitarbeiter, mit dem sie deren Motivation zu steigern beabsichtigte. 53

Für die erbrachten Leistungen stellte die A. Ltd. der Klägerin im Streitjahr eine Dienstleistungsgebühr in Höhe von ... £ in Rechnung. Nach Maßgabe der in einem Kostenverteilungsplan der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft „... (...)“ vom 00.00.2002 mitgeteilten Eckdaten (Bl. 118 ff der Prozessakte) hätte sich bei der Berechnung der Dienstleistungsgebühr nach der im Servicevertrag angegebenen Formel folgender Anspruch der A. Ltd. errechnet (Schriftsatz der Klägerin vom 00.00.0000, Bl. 91 der Prozessakte): 54

...,-- \$ (= Einkommen der Klägerin) 55

/ ...,-- \$ (= Gesamteinkommen der am ... beteiligten Gesellschaften der X. Gruppe) 56

* ...,-- £ (= aufzuteilende Gesamtkosten) 57

= ...,-- £ (= Dienstleistungsgebühr). 58

Diesen Betrag kürzte die A. Ltd. ausweislich des o.g. Kostenverteilungsplans auf 3% des Bruttogewinns (= ... £). Unter Berücksichtigung von Währungsschwankungen ergab sich hierbei ein Aufwand für die Klägerin i.H.v. ... DM. 59

Nach den Angaben der Klägerin im Schriftsatz vom 00.00.0000 (Bl. 327 der Prozessakte) wurde die Managementgebühr in den Folgejahren nach Maßgabe ihrer, im Rechtsstreit teilweise als Rohertrag oder Roherlös bezeichneten Einnahmen wie folgt berechnet: 60

	2000	2001	2002	2003	2004
Rohertrag	... €	... €	... €	... €	... €

61

davon 3%	... €	... €	... €	... €	... €
in Rechnung gestellt:	...,--	... €	... €	... €	... €

In den Gewinnermittlungen der vorgenannten Jahre machte sie nach ihren Angaben im vorgenannten Schriftsatz folgenden Aufwand für Managementgebühren geltend:

62

Jahr	2000	2001	2002	2003	2004
gebucht	... €	... €	... €	... €	... €

63

Davon abweichend hat die Klägerin angegeben, im Jahr 2000 für Managementgebühren eine Rückstellung i.H.v. ... DM gebildet zu haben. Bei dem Aufwand für das Jahr 2002 handele es sich i.H.v. ... DM um einen Buchungsfehler. Es sei zwischenzeitlich mit der Finanzverwaltung (aktuelle Betriebsprüfung) vereinbart worden, diesen Aufwand periodengerecht dem Jahr 2001 (Schriftsatz der Klägerin vom 00.00.0000) zuzurechnen.

64

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin verschiedene Rechnungen und Buchungsbelege für die Veranlagungszeiträume 2000 und 2001 vorgelegt. Danach stellte ihr die A. Ltd. am 00.00.2000 für den Veranlagungszeitraum 2000 £ ... in Rechnung (= ... € bei 1,60980 €/£ mittlerer Tageskassa-Kurs). Dieser Betrag wurde am 00.00.2002 durch eine Gutschrift um € ... reduziert (= ... £ bei 0,61330 £/€ mittlerer Tageskassa-Kurs). Dadurch reduzierte sich die Gebühr auf ... Pfund (= ... € bei 1,63210 €/£ mittlerer Tageskassa-Kurs). Der in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Kostenverteilungsplan der A. Ltd. weist für 2000 eine auf 3% des "Income" gekappte Managementgebühr i.H.v. £ ...,-- aus. Für den Veranlagungszeitraum 2001 stellte die A. Ltd. der Klägerin am 00.00.2001 £ ...,-- in Rechnung, die durch Gutschrift vom 00.00.2002 um £ ...,-- auf £ ...,-- reduziert wurden (= ... € bei 1,54780 €/£ mittlerer Tageskassa-Kurs). Der in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Kostenverteilungsplan der A. Ltd. weist demgegenüber eine Managementgebühr i.H.v. £ ...,-- aus.

65

In ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr 1999 machte die Klägerin die Dienstleistungsgebühr in Höhe von ... DM als Betriebsausgabe geltend.

66

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 1995 bis 1999 (Bericht vom 00.00.0000; geänderter Bericht für das Streitjahr 1999 – ohne Datum –) forderte der Betriebsprüfer die Klägerin auf, den Erhalt von Leistungen, die einer Managementgebühr in Höhe von ... DM entsprechen, nachzuweisen. Hierauf teilte die Klägerin mit, vor dem erstmaligen Einsatz des A. Konzernpersonals für Management, Beratung und Controlling seien ihr für den Einsatz eines angestellten Controllers (...) und einer externen Beratungsgesellschaft (...) Aufwendungen in Höhe von ... DM und ... DM (Summe: ... DM) entstanden. Diese habe sie ab 1999 eingespart. Ferner habe die "Konzernmutter" im Streitjahr zwei Mitarbeiter an durchschnittlich fünf Tagen pro Monat zur Unterstützung im Rechnungswesen einschließlich Controlling und Reporting zur Verfügung gestellt. Auch habe die "Konzernmutter" permanent extern zur Verfügung gestanden. Eine besondere Vergütung sei nicht gezahlt worden, weil die Leistungen im Rahmen des Servicevertrags erfolgt seien. Dazu legte die Klägerin eine Aufstellung über die Tätigkeiten der einzelnen Mitarbeiter der X. Unternehmen für die Mitglieder der European Group vor. Wegen der Einzelheiten wird auf die Schreiben der Klägerin vom 00.00.0000, 00.00.0000 und 00.00.0000 nebst Anlagen in der

67

Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, die Dienstleistungsgebühr stelle eine vGA dar. Die im Verlauf der Betriebsprüfung angeforderten Unterlagen über die Berechnung der Kostenumlage oder über den Nachweis der erbrachten Leistungen der A. Ltd. in Verbindung mit den hierdurch ersparten Aufwendungen habe die Klägerin nicht vorgelegt. 68

Dem folgend erließ der Beklagte am 00.00.0000 einen erstmaligen Körperschaftsteuerbescheid 1999 nebst Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 und 2 KStG sowie am 00.00.0000 einen Gewerbesteuermessbescheid, in denen er dem Einkommen der Klägerin eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von ... DM hinzurechnete. 69

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einsprüche ein, die der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 als unbegründet zurückwies. 70

Er führte aus, die Gebühren seien nicht entsprechend dem Servicevertrag zwischen der Klägerin und der A. Ltd. bemessen worden, sondern nach der Absichtserklärung in dem Anteilsübertragungsvertrag vom 30.12.1998 (3% des Bruttogewinns bestehend aus Honoraren und Provisionen). Maßgebend für die rechtliche Beurteilung sei aber der Servicevertrag mit der A. Ltd. Es handele sich dem Wesen nach um einen sogenannten "Konzernumlagevertrag", auf den die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 23.2.1983 IV C 5-S 1341-4/83, BStBl I 1983, 218 ff, anzuwenden seien. Danach sei eine Konzernumlage berücksichtigungsfähig, wenn das Entgelt für die Verwaltungsleistungen nur zusammengefasst bewertet werden könne oder die Ermittlung der den einzelnen Leistungen gesondert zuzurechnenden Kosten schwierig sei. Im Verhältnis zu beherrschenden Gesellschaftern müsse der Umlagevertrag klar und eindeutig vereinbart und tatsächlich durchgeführt werden. Der im Streitfall gewählte Abrechnungsmodus (3% des Umsatzes) zeige, dass das nicht erfolgt sei. 71

Auch könne ein Umlagevertrag der Einkunftsabgrenzung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn der Vertrag dem steuerpflichtigen Unternehmen einen nach Art und Umfang bestimmten Anspruch einräume, Tätigkeiten des zentralen Organisationsbereichs für die eigenen Aufgaben zu nutzen und hierbei Leistungen selbst abzurufen oder in Auftrag zu geben. Der Vertrag müsse der Umlage die Kosten zugrunde legen, die der Tätigkeit des zentralen Organisationsbereichs zuzurechnen und im Abrechnungsjahr tatsächlich entstanden seien. Die Kosten müssten anhand des Vertrages eindeutig abgrenzbar sein. Vertraglich müsse ein Aufteilungsschlüssel vereinbart sein, der dem Umfang entspreche, in dem das angeschlossene Unternehmen die verwaltungsbezogenen Leistungen tatsächlich nutze oder voraussichtlich nutzen werde. Der Anteil sei nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters festzulegen; das Verhältnis der Umsätze der nahestehenden Unternehmen zueinander dürfe nur dann zugrunde gelegt werden, wenn es ein brauchbarer Maßstab für den tatsächlichen oder voraussichtlichen Nutzen für das nahestehenden Unternehmen sei. Das angeschlossene Unternehmen müsse darlegen, welche Aufgabenteilung dem Vertrag zugrunde liege und welche Funktion die leistende Organisationseinheit erfülle, sowie nachprüfbare Unterlagen über die Verhältnisse vorlegen, die für die Festlegung des Aufteilungsschlüssels maßgeblich seien. 72

An einer diesen Maßstäben gerecht werdenden Umlageberechnung mangle es im Streitfall. Eine Umlage, die durch einen von den Kosten unabhängigen Prozentsatz des Umsatzes des steuerpflichtigen Unternehmens oder eine ähnliche Bezugsgröße ermittelt werde, könne steuerlich nicht anerkannt werden. Außerdem habe die Klägerin keine Jahresabrechnung 73

über die bezogenen Leistungen vorgelegt. Die Bestätigung der Klägerin vom 00.00.2001, die "Konzernmutter" habe sie an durchschnittlich fünf Tagen monatlich mit zwei Personen im Rechnungswesen einschließlich Controlling und Reporting unterstützt, ersetze eine solche Abrechnung nicht.

Auch die im Betriebsprüfungsverlauf von der Klägerin vorgelegte Aufstellung über die Tätigkeiten der X.-Mitarbeiter sei nicht aufschlussreich, weil es sich um eine allgemeine Beschreibung der Tätigkeiten im Konzern handele. Einen Nachweis über die mit der Tätigkeiten der A.-Mitarbeiter einhergehende Aufwandsersparnis im Vergleich zu den Kosten der Vorjahre habe die Klägerin ebenfalls nicht vorgelegt. 74

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 00.00.0000 Klage erhoben. Sie begehrt die Anerkennung der Dienstleistungsgebühr als Betriebsausgabe ohne Hinzurechnung einer vGA. 75

Hierzu trägt sie vor, sie sei die strategische Partnerschaft mit der X. eingegangen, weil sie sich wirtschaftliche Vorteile von der Ausweitung ihres Geschäfts mit einem über die erforderlichen internationalen Erfahrungen verfügenden Partner versprochen habe, der auch über ein weltweites Netzwerk verfügte. Daher habe sie entsprechende Beratungsleistungen aus dem X.-Netzwerk in Anspruch genommen. Deshalb sei bereits im Anteilsübertragungsvertrag vom 30.12.1998 der Abschluss eines Dienstleistungsvertrages vereinbart worden. Dieser habe sie in die Lage versetzt, alle erforderliche Unterstützung für die Sicherung, Erhaltung und internationale Ausweitung ihres Geschäftes zu erhalten. Letzteres sei insbesondere für ihren wichtigsten Kunden, die ..., aber auch für die anderen namhaften Kunden von Bedeutung gewesen. Der Servicevertrag beruhe daher nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern auf strategischen und operativen Überlegungen. 76

Die Vereinbarung sei auch vertragskonform durchgeführt worden. Die Berechnung der Konzernumlage ergebe sich aus den Auszügen des zwischenzeitlich von der A. Ltd. zur Verfügung gestellten Prüfungsberichts der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ... vom 00.00.2002. Die auf sie entfallende Umlage sei auf 3% ihres Bruttogewinns (... £ = ... DM) reduziert worden. Die Differenz zu der als Betriebsausgabe aufgeführten Summe von ... DM sei auf Währungsdifferenzen zurückzuführen. Der Umstand, dass die A. Ltd. zu ihren Gunsten auf die Erhebung der vollen Kostenumlage verzichtet und diese entsprechend der Vereinbarung mit X. im Anteilsübertragungsvertrag reduziert habe, stehe einer vertragsgemäßen Abrechnung nicht entgegen. Dabei müsse insbesondere berücksichtigt werden, dass die Kostenumlage nicht durch einen von den Kosten unabhängigen Prozentsatz des Umsatzes ermittelt, sondern lediglich auf 3% des Bruttogewinns nach oben begrenzt worden sei. Das sei auch in den Folgejahren geschehen. Für den Veranlagungszeitraum 2000 habe sie in ihrer Gewinnermittlung eine Rückstellung für Management-Leistungen i.H.v. ... DM = ... € = ... £ gebildet. Die Überschreitung der 3%-Grenze im Jahr 2004 resultiere aus Kursdifferenzen, weil die Leistungen in £ fakturiert und in € gezahlt worden seien. 77

Aber selbst wenn der Beklagte Recht habe, führe die Anwendung eines steuerlich nicht anzuerkennenden Umlageschlüssels nicht zur vollständigen Versagung von Betriebsausgaben. Allenfalls der unangemessene Teil der Kostenumlage müsse ggf. berichtigt werden. Das entspreche auch dem in Artikel 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA, Grundsatz des sog. Dealing at Arm's Length). 78

Durch die Leistungen der A. Ltd. habe sie im Vergleich zum Vorjahr ... DM für Beratungs- und Controllingleistungen eingespart. Außerdem müssten auch die Leistungen berücksichtigt 79

werden, die sie 1999 erstmals aufgrund des Management-Vertrages in Anspruch genommen habe, ohne dass hierbei eine konkrete Einsparung für das Vorjahr festgestellt werden könne.

Zum Nachweis der in Anspruch genommenen Leistungen hat die Klägerin verschiedene Unterlagen vorgelegt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 00.00.0000 in englischer Sprache (Blatt 196 ff der Prozessakte) nebst Anlagen 1 und 2 (Datenbank ...), 3 (Präsentationsvorschläge), 4 (...), 5 und 6 (Kundenzufriedenheitsbogen), 7 (Unternehmensanalyse) und 8 (Unterstützung bei Kundenvereinbarungen) und auf die Arbeitsübersetzung in dem von der Klägerin vorgelegten Aktenordner "...", Anlagen 1 bis 5 und 7 verwiesen. 80

Die Klägerin trägt weiter vor, die in Anspruch genommenen Leistungen entsprächen dem Leistungsspektrum gemäß der Beschreibung im Servicevertrag vom 1.1.1999. Es handele sich mehrheitlich um Dienstleistungen, die nicht individuell fakturierbar seien, weil sie für alle teilnehmenden Gesellschaften des A. Netzwerkes gleichermaßen erbracht worden seien (z. B. Pflege der Datenbank ..., Bereitstellung und Pflege des Buchhaltungssystems, Erstellung von Kundenzufriedenheitsfragebögen, Unterstützung von Kundenvereinbarungen, etc.). Effektiv hätte die Mehrzahl der in Anspruch genommenen Leistungen daher nur durch ein vereinfachendes Umlageverfahren abgerechnet werden können. Auch müsse der Beklagte berücksichtigen, dass gerade in der Integrationsphase der Klägerin in das A. Netzwerk im Jahr 1999 ein erhöhter Beratungsbedarf bestanden und sie durch die allgemeine Umlage der hierdurch entstandenen Kosten gegenüber anderen Teilnehmern profitiert habe. Unter Berücksichtigung des Vereinfachungsgedankens sei eine Umlage die einzig gangbare Verrechnungsform, es sei denn, die erbrachten Leistungen gehörten zur Haupttätigkeit der geschäftlichen Obereinheit und würden deshalb sowohl für verbundene als auch für nicht verbundene Unternehmen erbracht (so Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Rdnr. 649 mit weiteren Nachweisen). 81

Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Beklagte am 00.00.000 aufgrund im Klageverfahren nicht streitiger Tatsachen einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1999 nebst Feststellungen gemäß 47 Abs. 1 und Abs. 2 KStG sowie am 00.00.0000 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 1999 – ohne Datum in der Aktenausfertigung – erlassen (Blatt 279 bis 286 der Prozessakte). 82

Nachdem sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung darauf verständigt haben, dass die Managementgebühr in Höhe eines Teilbetrags von ...,-- DM unangemessen ist (vgl. Protokoll der mdl. Verhandlung), hat die Klägerin ihren ursprünglichen Klageantrag, die verdeckte Gewinnausschüttung in vollem Umfang (...,-- DM) rückgängig zu machen, eingeschränkt. 83

Die Klägerin beantragt, 84

den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 1999 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1999 und § 47 Abs. 2 KStG 1999 vom 00.00.0000 sowie den Gewerbesteuermessbescheid 1999 vom 00.00.0000 mit der Maßgabe zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von ... DM anerkannt und nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzugerechnet werden, 85

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 86

Der Beklagte beantragt, 87

die Klage abzuweisen,	88
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	89
Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die in § 7 des Anteilsübertragungsvertrages festgelegte Managementgebühr (3%-Regel) stelle gegenüber dem Servicevertrag eine Sondervereinbarung dar. An diese Sondervereinbarung hätten sich die Beteiligten gehalten. Daher sei die Dienstleistungsgebühr entgegen der Darstellung der Klägerin nicht lediglich auf 3% gekappt worden. Dies bestätige auch der vorgelegte Buchungsbeleg des Wirtschaftsprüfungsunternehmens ..., der in der Fußnote auf den abweichenden Aufteilungsmaßstab hinweise. Die Abrechnung der Dienstleistungsgebühr in den Jahren ab 2000 sei darüber hinaus unschlüssig. Wie die Klägerin im Schriftsatz vom 00.00.0000 darstelle, sei die Berechnung unter Berücksichtigung einer 3%-igen Begrenzung auf den Rohertrag erfolgt. Vertraglich vereinbart sei allerdings, dass die Dienstleistungsgebühr nach dem Umsatz begrenzt werden solle. Der Umsatz dürfte höher sein als der Rohertrag.	90
Zudem fehlten nach wie vor Nachweise zu den Ausgangswerten, die in die Berechnung eingeflossen seien. Ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer hätte gegenüber einer dritten Person auf eine nachprüfbare Abrechnung und Dokumentation der Leistung bestanden, zumal Tz. 5 Satz 3 und Tz. 8 des Servicevertrages hierauf einen Anspruch gewähre. Die A. Ltd. habe individuell dokumentierbare und abrechenbare Leistungen erbracht, die einzeln hätten abgerechnet werden müssen. Diese Pflicht habe insbesondere für die monatlich an durchschnittlich fünf Tagen zur Verfügung gestellten Mitarbeiter im Rechnungswesen bestanden. Demgegenüber stelle die Kostenberechnung nach der Formel im Servicevertrag eine willkürliche Regelung dar. Bei einer Umsatzsteigerung müsse die Klägerin automatisch eine höhere Konzernumlage zahlen, obwohl ihr Service-Abruf möglicherweise nicht gestiegen sei. Würden die Umsätze der anderen Unternehmen im Serviceverbund steigen, zahle die Klägerin weniger, obwohl sie möglicherweise keine verminderte Abrufquote habe.	91
Im Streitfall sehe bereits der Servicevertrag in Ziffer 1 vor, dass die A. Ltd. lediglich "von Zeit zu Zeit, wenn von den europäischen Mitgliedern erwünscht, Leistungen an die europäischen Gruppenmitglieder erbringen" werde. Eine regelmäßige Leistungsentgegennahme liege daher nicht vor. Soweit die Klägerin als Nachweis für die Inanspruchnahme der Dienstleistungen Unterlagen betreffend die Jahre ab 2002 vorgelegt habe, ließen diese keine Rückschlüsse auf die Verhältnisse des Streitjahres zu. Außerdem dokumentierten diese Unterlagen nur die abstrakte Nutzung der Datenbank durch die Klägerin, nicht jedoch den Nutzungsumfang. Sie seien daher nicht zum Nachweis geeignet, dass die Klägerin Leistungen in einem das Nutzungsentgelt rechtfertigenden Umfang in Empfang genommen habe.	92
In dem Servicevertrag zwischen der Klägerin und der A. Ltd. seien insgesamt 26 verschiedene und genau beschriebene Beratungsleistungen vereinbart worden, die überwiegend Unterstützung und Beratung in den verschiedensten Gebieten ..., ... und ... Art beinhalteten. Es stehe nicht fest, dass die Klägerin das ganze Leistungsspektrum in Anspruch genommen habe. Hinsichtlich der Datenbank ... stelle sich die Frage, wo sich diese Leistung im Katalog der Vertragsinhalte wiederfinde.	93
Soweit sich die Klägerin auf Artikel 9 des OECD-MA berufe und die Auffassung vertrete, unter Anwendung des "Dealing at Arm's Length" Prinzips sei nur noch eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen, irre sie. Es sprächen gewichtige Stimmen in Rechtsprechung und Literatur gegen diese Rechtsansicht. Höchststrichterlich sei diese Frage	94

nicht entschieden. Auch das BMF vertrete in dem bereits genannten BMF-Schreiben vom 23.2.1983 eine gegenteilige Auffassung.

In der mündlichen Verhandlung hat Beklagte klarstellend vorgetragen, es werde nicht in Abrede gestellt, dass die A. Ltd. Managementleistungen an die Klägerin erbracht habe. Die Klägerin habe aber nicht nachgewiesen, dass diese ein Entgelt in der geltend gemachten Höhe rechtfertigten. 95

Entscheidungsgründe 96

Die Klage ist begründet. 97

Die angefochtenen Steuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 98

Der Beklagte hat die streitige Managementgebühr zutreffend als vGA qualifiziert, sie in Höhe eines Teilbetrages von ...,- DM aber unter Verstoß gegen Art. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhinderung der Steuerverkürzung (im Folgenden DBA Großbritannien) zu Unrecht dem Bilanzgewinn der Klägerin hinzugerechnet. 99

Die Managementgebühr stellt in voller Höhe von ...,- DM – in Höhe eines Teilbetrags von ... DM unstreitig - eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG der Klägerin an eine ihrer alleinigen Anteilseignerin nahestehende Person (Muttergesellschaft) dar. 100

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH und des erkennenden Senats ist eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei einer Körperschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung einer Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Körperschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Ist die begünstigte Personen ein sogenannter beherrschender Gesellschafter, kann die Vermögensminderung nach ständiger Rechtsprechung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Personen keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zu Grunde liegt oder die entsprechende Vereinbarung nicht durchgeführt wurde oder zivilrechtlich unwirksam ist (z. B. BFH-Urteile vom 14.3.1990, I R 6/89, BStBl II 1990, 765; vom 13.3.1991 I R 1/90, BStBl II 1991, 597; vom 17.9.1992 I R 89-98/91, BStBl II 1993, 141). 101

Die Forderung nach klaren und eindeutigen Vereinbarungen bei beherrschenden Gesellschaftsverhältnissen entspringt dem Bedürfnis, Gewinnmanipulationen zwischen dem Gesellschafter und "seiner" Körperschaft vorzubeugen. Fehlt es an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung, so kann dies im Sinne eines Indizes gegen die ernsthafte Begründung schuldrechtlicher Leistungsverpflichtungen sprechen (zur vergleichbaren Rechtssituation bei Ehegatten, Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34 m.w.N.). Das Fehlen einer klaren Vereinbarung ist aber weder Tatbestandsmerkmal der vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, noch handelt es sich um eine unwiderlegbare Vermutung. Dementsprechend hält die Rechtsprechung auch die zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und seiner 102

Körperschaft geschlossenen Verträge für auslegungsfähig (BFH-Urteile vom 25. Oktober 1985 I R 9/95, BFHE 179, 270; vom 4. Dezember 1991 I R 63/90, BFHE 166/90, BStBl II 1992, 362, m.w.N.). Der Inhalt einer schuldrechtlichen Vereinbarung ist danach klar und eindeutig, wenn ein außenstehender Dritter bei einer an sich mehrdeutigen Vereinbarung das, was übereinstimmend gewollt ist, zweifelsfrei erkennen kann (BFH-Urteile in BFHE 166, 279, BStBl II 1992, 362; vom 24. Januar 1990 I R 157/86, BFHE 160, 225, BStBl II 1990, 645).

Die Voraussetzungen einer vGA liegen im Streitfall vor. Die Klägerin hat zu Gunsten der A. Ltd. eine Verbindlichkeit passiviert, für deren Begründung es an einer klaren, im Voraus getroffenen Vereinbarung fehlt. 103

Nach dem Servicevertrag mit der A. Ltd. war die Klägerin verpflichtet, für die Inanspruchnahme vertraglich näher festgelegter Serviceleistungen eine Gebühr in Höhe eines dem Verhältnis ihres Rohertrags zum Rohertrag aller beteiligten Gesellschaften entsprechenden Anteils der von der A. Ltd. zur Leistungserbringung aufgewandten "net cost" zu zahlen (= ...,-- £). Davon abweichend hat sie eine 3% ihres Rohertrags entsprechende Verbindlichkeit Höhe von ...,-- £ passiviert. Diese Vergütung entsprach der im Anteilsübertragungsvertrag vom 30. Dezember 1998 mit ihrer Muttergesellschaft abgeschlossenen Absichtserklärung, nicht jedoch der Vergütungsabrede des hier zu beurteilenden Leistungsverhältnisses zwischen ihr und der A. Ltd. Da es sich bei der A. Ltd. um die alleinige Anteilseignerin ihrer Mehrheitsgesellschafterin (51%) und damit um eine nahestehende Person handelt, ergibt sich unter Berücksichtigung der vorgenannten Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter aus der nicht vertragsgemäßen Leistungsabrechnung ein Indiz für das Vorliegen einer vGA. 104

Dieses Indiz hat die Klägerin nicht zur Überzeugung des Senats widerlegt. Insbesondere vermag der Senat nicht festzustellen, dass die abweichend vom Servicevertrag vorgenommene Abrechnung der Leistungsbeziehungen auf einer bereits im Streitjahr zwischen den beteiligten Kapitalgesellschaften vereinbarten Vertragsmodifikation beruhte. Der Umstand, dass es überhaupt zu einer abweichenden Abrechnung gekommen ist, sagt nichts darüber aus, dass dies bereits zu Beginn der Leistungsbeziehungen am 1. Januar 1999 zwischen den beteiligten Kapitalgesellschaften übereinstimmend gewollt war. Der im Klageverfahren vorgelegte Kostenverteilungsplan der A. Ltd. lässt sogar Zweifel daran aufkommen, ob überhaupt übereinstimmende Willenserklärungen der Klägerin und der A. Ltd. über eine Vertragsmodifizierung vorgelegen haben. Denn aus dem Kostenverteilungsplan ergibt sich, dass die Reduzierung der Managementgebühr auf einem "Shareholder Agreement" und damit auf einer Vereinbarung zwischen der Klägerin und der X. basierte. Der Senat hält es für durchaus denkbar, dass die A. Ltd. ihre Ansprüche im Hinblick auf die Absichtserklärung zwischen ihrer Tochtergesellschaft und der Klägerin reduzierte, ohne dies zuvor mit der Klägerin vereinbart zu haben. Das würde bspw. erklären, weshalb die A. Ltd. in ihren zunächst erstellten Rechnungen für die Veranlagungszeiträume 2000 und 2001 und auch in ihrem Kostenverteilungsplan 2001 keine entsprechende Anpassung vorgenommen hat, was bei einer übereinstimmenden Vertragsänderung zwingend erforderlich gewesen wäre. 105

Auch die Handhabung der Leistungsbeziehungen in den Folgejahren lässt keine sicheren Rückschlüsse auf eine bereits 1999 übereinstimmend erfolgte Vertragsänderung zu. Eine ständige Praxis und Übung kann zwar bei Dauerschuldverhältnissen einen Beweis über eine konkludente Abmachung liefern. Das gilt allerdings frühestens mit dem Zeitpunkt, in dem die Praxis erstmals nach außen in Erscheinung tritt (Gosch, KStG, § 8 Rdnr. 23 m. w. N.). Im 106

Streitfall ist das erstmals durch den Kostenverteilungsplan der A. Ltd. vom 00.00.2002 und damit weit nach dem Streitjahr geschehen. Außerdem ist die Handhabung der Berechnung der Managementgebühr in den Folgejahren keineswegs so klar und deutlich, dass sie Rückschlüsse auf eine bereits 1999 vereinbarte Deckelung der Vergütung auf 3% des Rohertrages zuließe. Die von der Klägerin gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen liefern ein unklares Bild. Der Kostenverteilungsplan für 2001 weist überhaupt keine Anpassung aus. Hinzu kommt, dass die von der Klägerin in ihren Gewinnermittlungen als Aufwand gebuchten Beträge nicht mit den von der A. Ltd. in Rechnung gestellten Gebühren und den in den Buchungsnotizen ausgewiesenen Beträgen übereinstimmen. Auch wenn das, wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, teilweise auf Buchungsfehlern beruhen sollte, lässt eine Gesamtwürdigung der Abrechnungspraxis in den Folgejahren nicht die Feststellung zu, dass zwischen der Klägerin und der A. Ltd. bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraum 1999 eine Vereinbarung vorgelegen hat, die Managementgebühr auf 3% des Bruttoertrages zu begrenzen.

Letztlich ist auch deshalb unklar, ob die Kostenumlagevereinbarung durch ein Vereinbarung 107
entsprechend der Absichtserklärung ersetzt worden ist, weil das ggf. dann eine Umlage über dem Kostenansatz zuließe, wenn 3% des Bruttogewinns höher sind als die anteiligen Kosten. Denn die Absichtserklärung zwischen der Klägerin und ihrer Muttergesellschaft sieht eine Vergütung i.H.v. 3% des jährlichen Bruttogewinns und nicht i.H.v. maximal 3% des Bruttogewinns vor. Auch die vorgelegten Kostenverteilungspläne der A. Ltd. sprechen nicht von einer "Deckelung" der Managementgebühr, sondern von einer Anpassung (... was adjusted ...). Welche Regelungen den jeweiligen Rechnungen zugrundegelegen haben, bleibt im Streitfall unklar.

Dass sich aus den wechselseitigen Leistungsbeziehungen dem Grunde nach vGA ergeben, 108
hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung auch nicht mehr in Zweifel gezogen und ihren ursprünglichen Klageantrag folgerichtig um ...,-- DM eingeschränkt. Aus diesem Grund sieht der Senat in diesem Punkt von einer weiteren Begründung ab.

Der Beklagte hat den Gewinn der Klägerin nach rein innerstaatlichen Maßstäben daher dem 109
Grunde nach zutreffend um verdeckte Gewinnausschüttungen erhöht. Soweit er dabei auch den im Wege einer tatsächliche Verständigung zwischen den Beteiligten nunmehr unstreitig gestellten angemessenen Teil der Vergütung (...,--DM) einbezogen hat, ist der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid aber wegen eines Verstoßes gegen Art. 4 des DBA Großbritannien rechtswidrig.

Art. 4 des DBA Großbritannien begrenzt die aus nationalem Recht resultierende 110
Berechtigung der Vertragsstaaten (hier der Bundesrepublik Deutschland) zu einer Gewinnhinzurechnung unter folgenden Voraussetzungen:

Ist eine Person, die ein Unternehmen eines der Gebiete betreibt, unmittelbar oder mittelbar 111
an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Gebietes beteiligt, oder ist dieselbe Person unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines der Gebiete und eines Unternehmens des anderen Gebietes beteiligt, und werden in diesen Fällen zwischen beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen hätte erzielen können, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Die Regelung entspricht ihrem Inhalt nach Art. 9 des OECD-Musterabkommens.

Die Vorschrift entfaltet nach ganz herrschenden Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur, 113
der sich der erkennende Senat anschließt, eine Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 KStG in
den Fällen, in denen die Gewinnkorrektur nach nationalem Recht auf rein formale
Beanstandungen gestützt wird (vgl. bspw. Gosch, KStG, § 8 Rdnr. 190; Baumhoff in
Flick/Wassermeyer/Wingert, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 9, Anm. 230; Schaumburg,
Internationales Steuerrecht, Rz. 16.291; Becker in Becker/Höppner/Grotherr/Kropp, DBA Art.
9 MA, Rz. 116; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA Art. 9 MA, Rz. 22; Rasch,
Konzernverrechnungspreise, Seite 192 ff; Knobbe-Keuk, Unternehmensteuerrecht, Seite 695;
Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 9 MA, Rz. 128; anders u.U. BMF-Erlass
vom 23. Februar 1983, IV C 5-S 1341/83 Rdnr. 1.2.1., 1.4.1., BStBl I 1983, 218, geändert
durch BMF-Erlass vom 30. Dezember 1999 IV B 4 S 1341-14/99, dort Rdnr. 1.3, BStBl I
1999, 1122, geändert durch BMF-Schreiben vom 12.4.2005, Anm. 6.1.1. 2. Abs., BStBl I
2005, 570; offen gelassen in BFH-Urteil vom 9. November 2005 I R 27/03, BB 2006, 756).
Das wirkt sich insbesondere auf die Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern
aus. Denn ein Verstoß gegen die Sonderbedingungen führt nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
auch dann zu einer Gewinnkorrektur, wenn das Leistungsentgelt angemessen ist. In die
Gewinnkorrektur nach Art. 4 DBA Großbritannien oder Art. 9 OECD-MA sind demgegenüber
nur solche (Sachverhalts-) Umstände einzubeziehen, die die Angemessenheit (Höhe) der
Vereinbarungen berühren (vgl. Gosch, KStG, a.a.O., BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00,
BStBl II 2004, 171, in dem ein Verstoß gegen die formalen Anforderungen des
Fremdvergleichs nicht beanstandet wurde; einschränkend: Baumhoff in
Flick/Wassermeyer/Wingert, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 9, Anm. 44, bei
Leistungsbeziehungen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene; Wassermeyer in
Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 9 MA, Rz. 128, beim Fehlen einer klaren, von vornherein
zivilrechtlich wirksam abgeschlossenen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung).

Art. 4 DBA Großbritannien ist auf die Rechtsbeziehungen zwischen der A. Ltd. und der 114
Klägerin anwendbar. Es handelt sich um verbundene Unternehmen, weil die in ... ansässige
A. Ltd. über die X. mittelbar am Kapital der in Deutschland ansässigen Klägerin beteiligt ist.

Zwischen der Klägerin und der A. Ltd. waren hinsichtlich ihrer kaufmännischen und 115
finanziellen Geschäftsbeziehungen Bedingungen im Sinne des Art. 4 DBA Großbritannien
vereinbart oder auferlegt. Dabei kann es dahinstehen, ob die zu beurteilenden Absprachen zu
kaufmännischen oder zu finanziellen Beziehungen zwischen der Klägerin in der A. Ltd.
geführt haben. Unter kaufmännischen Beziehungen sind Geschäftsbeziehungen aus
Lieferungen und Leistungen zu verstehen. Die Auslegung des Begriffs der finanziellen
Beziehungen ist streitig, insbesondere ist streitig, ob auch gesellschaftsrechtliche
Beziehungen von Art. 4 DBA Großbritannien/Art. 9 OECD-MA erfasst werden. Nach
Eigelshoven erweitert das Tatbestandsmerkmal "finanzielle Beziehungen" den Begriff auf
gesellschaftsrechtliche Beziehungen (Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA Art. 9 MA, Rz. 48).
Baumhoff vertritt zu dem inhaltsgleichen Art. 9 des DBA Deutschland-Schweiz
demgegenüber die Auffassung, die Vorschrift erfasse nur Geschäftsbeziehungen auf
schuldrechtlicher Ebene, weil Vereinbarungen, die im Hinblick auf die gesellschaftsrechtliche
Beziehungen getroffen werden, naturgemäß einem Fremdvergleich nicht standhielten
(Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Wingert, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 9, Anm. 44;
zustimmend Kempermann, FR 2006, 506). Auch Wassermeyer hält die Vorschrift zumindest
in den Fällen, in denen es an einer von vornherein abgeschlossenen und tatsächlich
durchgeführten Vereinbarung mangelt, für nicht einschlägig, weil es in solchen Fällen an der
Ernstlichkeit der Vereinbarung fehle und unabhängige Unternehmen keine Leistungen auf

Grund nicht ernstlich gemeinter Vereinbarungen erbrächten (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 9 MA, a.a.O.)

Der Senat hält Art. 4 DBA Großbritannien/Art. 9 OECD-MA zumindest in Fällen wie dem vorliegenden, in dem eine (nachträgliche) Leistungsvereinbarung existiert, die wegen eines Verstoßes gegen die formellen Sonderbedingungen (Rückwirkungsverbot) der Gesellschaftsebene zuzuordnen ist, entsprechend der von Eigelshoven geäußerten Rechtsauffassung für anwendbar. Diese Rechtsauffassung wird dem Umstand gerecht, dass Art. 4 DBA Großbritannien explizit zwischen "kaufmännischen" und "finanziellen" Bedingungen differenziert, was nicht erforderlich wäre, wenn nur schuldrechtliche Beziehungen erfasst werden sollten. Das Tatbestandsmerkmal "finanzielle Beziehungen" spricht gerade für eine Einbeziehung der rein auf einer Kapitalbeteiligung beruhenden gesellschaftsrechtlichen Beziehung. Hinzu kommt, dass eine Verzahnung zwischen schuldrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Beziehungen bestehen kann. Denn Rechtsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die wegen eines Verstoßes gegen die formellen Sonderbedingungen steuerrechtlich der gesellschaftsrechtlichen Ebene zuzuordnen sind, können in schuldrechtlicher Hinsicht auf bspw. im Nachhinein geschlossenen Vereinbarungen beruhen. Diese können – wie der vorliegende Rechtsstreit zeigt – im Einzelfall sogar ganz oder teilweise angemessen sein. Die hier vertretene Auffassung berücksichtigt ferner, dass Art. 4 DBA Großbritannien – wie auch Art. 9 OECD-MA – zwischen "vereinbarten" und "auferlegten" Bedingungen differenziert. Beziehungen, die einem Vertragspartner einseitig auferlegt werden, haben ihren Rechtsgrund in der Regel im Gesellschaftsverhältnis. Gerade bei solchen Bedingungen wird es im Regelfall an einer im klaren, im Vorhinein geschlossenen und damit – wie Wassermeyer es für die Anwendung des Art. 9 OECD-MA fordert – ernstlichen Vereinbarung fehlen. Gleichwohl hat der Gesetzgeber sie als Alternative zu den vereinbarten Bedingungen in der Vorschrift aufgeführt und damit nach Ansicht des Senats zum Ausdruck gebracht, dass ein Mangel an einer im Vorhinein geschlossenen klaren Vereinbarung der Anwendung von Art. 9 OECD-MA bzw. Art. 4 DBA Großbritannien nicht entgegensteht (wie hier Schnieder, Der "beherrschende Gesellschafter" und Art. 9 des OECD-Musterabkommens, IStR 1999, 65 (68)).

Diese Lösung des Konkurrenzverhältnisses wird auch dem Zweck der Vorschrift gerecht. Durch die Beschränkung des nationalen Steueranspruchs soll nach Art. 4 DBA Großbritannien/Art. 9 OECD-MA eine doppelte Berücksichtigung desselben Aufwands oder Ertrags vermieden werden. Sind die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen so unbestimmt, dass sie keine Überprüfung der Werthaltigkeit der erbrachten Leistungen ermöglichen, ist eine Angemessenheitsprüfung nicht durchführbar und die Vorschrift nach ihrem Sinn und Zweck nicht anwendbar. Kann das Gericht demgegenüber die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen feststellen, kann es eine solche Prüfung – ggf. unter Berücksichtigung allgemeiner verfahrensrechtlicher Prinzipien (§ 162 AO) – vornehmen. Ob die Bedingungen im Vor- oder erst im Nachhinein vereinbart wurden, ist hierfür unerheblich. Daher gibt es nach Ansicht des Senats keinen Grund, die Anwendbarkeit von Art. 4 DBA Großbritannien auf solche Beziehungen zu verneinen.

Im Streitfall haben die Vertragsbeteiligten die Erbringung von Serviceleistungen gegen Zahlung einer erst im Nachhinein konkretisierten Managementgebühr vereinbart. Handelsrechtlich sind sie eine kaufmännische Leistungsbeziehung eingegangen, die sich in voller Vergütungshöhe auf das Bilanzergebnis auswirkt. Da sich nicht feststellen lässt, dass die Vergütung für die erbrachten Leistungen im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart war, fußt diese Leistungsbeziehung wegen eines Verstoßes gegen das nach § 8 Abs. 3 KStG für beherrschende Gesellschafter geltende Rückwirkungsverbot auf dem Gesellschaftsverhältnis.

Dessen ungeachtet lässt sich für das Streitjahr zumindest eine im Nachhinein erfolgte Konkretisierung feststellen. Die A. Ltd. hat der Klägerin für Managementdienste 3% des von der Klägerin erzielten Einkommens berechnet. Diesen Betrag hat die Klägerin akzeptiert. Solche, unter Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot getroffene Vereinbarungen lassen sich auf ihre Angemessenheit hin überprüfen, auch wenn die Bewertung von nur im Konzern erbrachten Dienstleistungen problematisch und mit Nachweisproblemen behaftet sein mag. Dem haben die Beteiligten im Streitfall durch eine tatsächliche Verständigung Rechnung getragen.

Die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen weichen im Streitfall von denen ab, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. Maßgeblich hierfür ist das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bei der vGA. Zu berücksichtigen sind nach den o.g. Ausführungen allerdings nur Umstände, die sich auf die Höhe der Vergütung auswirken. 119

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte sich bei einer Festlegung des Entgelts nur auf einen angemessenen Vergütungsbetrag eingelassen. Durch die Zahlung einer höheren Vergütung ist es im Streitfall zu einer Gewinnminderung in Höhe des unangemessenen Teils der Managementgebühr gekommen. Art. 4 DBA Großbritannien/Art. 9 OECD-MA ermöglicht in einem solchen Falle die Gewinnhinzurechnung um diesen Betrag, gleichzeitig beschränkt er die Hinzurechnung auf diesen Vergütungsanteil. 120

Der Höhe nach haben sich die Beteiligten aufgrund der im Lagebericht der Klägerin zum Geschäftsjahr 1999 gemachten Angaben (siehe Bilanzakte III) bindend auf einen unangemessenen Vergütungsanteil in Höhe von ... DM verständigt. Die darüber hinausgehende Hinzurechnung des angemessenen Teils der Managementgebühr erfolgte unter Verstoß gegen Art. 4 DBA Großbritannien zu Unrecht. Da nach der Einschränkung des Klageantrags nur noch dieser Teil der Vergütung in Streit stand, ist die Klage in vollem Umfang begründet. 121

Bei der auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO beruhenden Kostenentscheidung, war zu berücksichtigen, dass die Klägerin ursprünglich eine betragsmäßig höhere Gewinnminderung beantragt und ihr Begehren erst in der mündlichen Verhandlung eingeschränkt hat. Daher war ihr ein Teil der Verfahrenskosten in dem erkannten Umfang aufzuerlegen. 122

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit des Urteils beruht auf § 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung. 123

Der Senat hat die Revision zugelassen, weil die Frage, ob Art. 9 OECD-MA entsprechende Regelungen Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 KStG entfalten, zur Rechtsfortbildung und Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung einer höchstrichterlichen Entscheidung bedarf (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 124