

---

**Datum:** 13.02.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 1335/16 K,G,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2019:0213.13K1335.16K.G.F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 bis 2012 vom 6.4.2016, die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 bis 2012 vom 15.4.2016 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010 werden in der Weise geändert, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen um 22.989,15 € für 2009, 22.914,31 € für 2010, 37.969,23 € für 2011 und 45.415,46 € für 2012 vermindert werden. Der Beklagte hat die festzusetzenden und festzustellenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 35 v.H. und der Beklagte zu 65 v.H.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten über verdeckte Gewinnausschüttungen aufgrund von vermeintlich zu hohen Pachtzahlungen zwischen Schwestergesellschaften in den Streitjahren 2009 bis 2012.

2

Die Klägerin ist eine mit Vertrag vom 25.4.1990 gegründete und im Handelsregister des Amtsgerichts A. unter HRB 0001 eingetragene GmbH, deren Unternehmensgegenstand ... ist. Geschäftsführer waren in den Streitjahren M N O. und P Q. Gesellschafter waren M N O. zu 49 %, R O. zu 3 % sowie S T und U O. zu je 24 %. Die Klägerin betreibt ihr Geschäft nicht nur in Deutschland, sondern international, u.a. in den USA. 3

Eine Schwestergesellschaft der Klägerin ist die mit Vertrag vom 1.7.1980 gegründete und im Handelsregister des Amtsgerichts A. unter HRB 0002 eingetragene Y GmbH (im Folgenden: „Y-GmbH“), die lt. Handelsregister einen identischen Unternehmensgegenstand hat wie die Klägerin. Alleiniger Geschäftsführer in den Streitjahren war M N O.. Gesellschafter waren M N O. zu 78 %, R O. zu 2 % sowie S T und U O. zu je 10 %. 4

Mit Ausnahme der Anteile der R O. werden die Anteile an beiden Gesellschaften im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen der Erfindergesellschaft Z GbR gehalten. 5

Ursprünglich betrieb die Y-GmbH die Maschinenproduktion. Mit Vertrag vom 28.12.1990 verpachtete sie ihr gesamtes Anlagevermögen sowie alle immateriellen Wirtschaftsgüter an die Klägerin (§ 1 des Vertrags). Zu dem Anlagevermögen gehörten u.a. Gebäude, Außenanlagen, technische Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen und Fahrzeuge. Hintergrund dieses Vertrags war, wie in dessen Präambel ausgeführt, die Erschließung des US-amerikanischen Marktes, welche mit erheblichen Haftungsrisiken verbunden sei. Daher sollte die Klägerin ab dem 1.1.1991 anstelle der Y-GmbH die Maschinen herstellen und vertreiben. Die Höhe des Pachtzinses bemaß sich nach § 4 Nr. 1 des Vertrags an den jährlichen betriebswirtschaftlichen Abschreibungsbeträgen, wobei für Gebäude von einer normierten Nutzungsdauer von 50 Jahren auszugehen war. Weiterhin zahlte die Pächterin nach § 4 Nr. 2 des Vertrags eine Pacht, die sich jeweils nach dem in das Sachanlagevermögen investierten Kapital richtete, und zwar i.H.v. 10 % einer Bemessungsgrundlage, in die u.a. die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Grundstücken und Gebäuden in voller Höhe einzurechnen waren. Darüber hinaus war nach § 4 Nr. 3 des Vertrags für die übrigen Wirtschaftsgüter, insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter, als Pacht ein Betrag von 2,5 % des Gesamtumsatzes der Klägerin ohne Hilfsgeschäfte zu entrichten. 6

Zum 1.1.2008 veräußerte die Y-GmbH Teile ihres Betriebsvermögens, nämlich die technische Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen und Fahrzeuge an die Klägerin. Bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter (Firmenwert) waren nicht mehr vorhanden. Als verpachtetes Wirtschaftsgut verblieb lediglich der Grundbesitz. Dazu schlossen die Parteien am 31.12.2007 einen neuen Pachtvertrag, der u.a. Folgendes regelte: 7

### **„§ 1 Pachtgegenstand** 8

Die Verpächterin verpachtet der Pächterin ihr gesamtes Anlagevermögen so wie es in der Bilanz und in der Anlagenkartei erfasst ist. Alle oben aufgeführten Gegenstände befinden sich aufgrund des bisher bestehenden Pachtverhältnisses bereits im Besitz der Pächterin. [...] 9

### **§ 2 Pflichten der Vertragsparteien** 10

[...] Große, die Substanz des Pachtgutes betreffende Aufwendungen wie z.B. Dacherneuerungen, Beseitigung von Schäden an der Gebäudestatik, Fundamentsanierungen und ähnliche Großreparaturen hat die Verpächterin zu tragen. Sie ist ferner verpflichtet, die Substanz des Pachtgutes betreffende laufende Aufwendungen, insbesondere Grundsteuer 11

und Gebäudeversicherungen zu übernehmen.

Im Übrigen hat die Pächterin die Pachtgegenstände auf eigene Kosten in einem ordnungsgemäßen, gebrauchsfähigen Zustand unter Berücksichtigung der normalen Abnutzung zu erhalten. Dazu gehört auch die Übernahme aller laufenden Aufwendungen mit Ausnahme der o.a. von der Verpächterin zu tragenden Kosten. [...]

#### **§ 4 Pachtzins** 13

Die Pächterin zahlt vorbehaltlich der Regelung im § 5 dieses Vertrags für die Nutzung des Pachtobjektes einen Jahrespachtzins, der sich wie folgt berechnet: 14

1. Für die Nutzung des Sachanlagevermögens zahlt die Pächterin an die Verpächterin eine Vergütung in Höhe der jährlichen betriebswirtschaftlichen Abschreibungsbeträge. Dabei ist zur Verminderung des Verwaltungsaufwandes von den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AK/HK) und einer maßgeblichen Nutzungsdauer auszugehen. 15

Für Wirtschaftsgüter, bei denen von den AK/HK abzuschreiben ist, ist von den nachstehend aufgeführten normierten Nutzungsdauer auszugehen: 16

- Gebäude 50 Jahre 178
- Außenanlagen, verbundene Gegenstände 10 Jahre 19

Die Gesamthöhe der Abschreibungen auf Anlagegüter ist auf die AK/HK begrenzt. [...]

2. Weiterhin zahlt die Pächterin eine Pacht, die sich jeweils nach den in das Sachanlagevermögen getätigten Investitionsbeträgen richtet. Diese sind mit den vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Investitionen anzusetzen. Die Pachtrate hierfür beträgt 10 % p.a. der vorgenannten Bemessungsgrundlage. 21

3. für die besondere Herrichtung und spezielle Ausgestaltung und Ausstattung der Pachtgegenstände unter Berücksichtigung des Risikos einer eventuell später erschwerten Verwertbarkeit durch die Verpächterin zahlt die Pächterin an die Verpächterin eine umsatzabhängige Pacht in Höhe von 1,0 % des Gesamtumsatzes. [...]

#### **§ 5 Veränderung des Pachtzinsens** 23

Sofern durch die Regelung in § 4 dieses Vertrags bei einer Vertragspartei eine tendenziell negative Ertragslage nachhaltig entsteht oder verstärkt wird, hat dieser Anspruch auf Berichtigung des Pachtzinsens. 24

Eine unzulängliche Ertragslage ist bei der Pächterin anzunehmen, wenn als Folge der Bemessung des Pachtentgeltes (und nicht aus anderen Gründen) die Verzinsung des Stammkapitals bei einem Vertragspartner unter 15 % sinkt. In diesem Fall ist die in § 4 Nr. 3 genannte Umsatzpacht so lange zu ermäßigen (im Grenzfall bis auf 0 %) bis eine Rendite des Stammkapitals von 15 % wieder erreicht wird. [...]" 25

Wegen der Einzelheiten wird auf die Verträge vom 28.12.1990 und 31.12.2007 verwiesen. 26

27

In den Streitjahren betrieb die Klägerin Produktionsstätten in B., C-Straße 01, und D., E-Straße 02. Es handelte sich um Gewerbe- und Büroflächen, zu denen auch ein „Service-Center“ gehörte. Im Einzelnen handelte es sich um Gebäude mit einer Nutzfläche von 9.202 m<sup>2</sup> in B. (davon 5 Werkhallen mit zusammen 4.933 m<sup>2</sup> und das „Service-Center“ mit 1.207 m<sup>2</sup>) sowie 1.401 m<sup>2</sup> in D.. In den Jahren 2011 und 2012 wurden die Gebäude in D. auf 3.331 m<sup>2</sup> erweitert (davon 3 Werkhallen mit zusammen 2.923 m<sup>2</sup>). Bei der Y-GmbH waren in den Streitjahren fortlaufende Gesamtinvestitionen für die verpachteten Grundstücke und Gebäude i.H.v. 635.522,07 € (2009 und 2010), 793.733,69 € (2011) und 893.858,53 € (2012) angefallen.

Für die Betriebsstätte der Klägerin in B. (C-Straße 01) erstellte die Bezirksregierung A. am 30.5.2008 eine „Bestätigung ...“. Diese enthielt u.a. Folgendes: ... 28

Wegen der Einzelheiten wird auf die Bestätigung verwiesen. Die Klägerin gab die „Bestätigung“ im Jahr 2010 an die Bezirksregierung zurück. 29

Die Klägerin gab für die Streitjahre Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen ab und ermittelte ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 5 Abs. 1, § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. Im Erläuterungsteil zu ihren Jahresabschlüssen wies sie in den Gewinn- und Verlustrechnungen Pachtzahlungen an die Y-GmbH i.H.v. 101.711,92 € (2009), 90.647,05 € (2010), 119.574,04 € (2011) und 139307,08 € (2012) aus. Im Jahr 2011 führte sie Korrekturen für die beiden Vorjahre i.H.v. 194,69 € durch. Dadurch ergab sich die folgende Berechnung: 30

	2009	2010	2011	2012
Abschreibung	11.710,38	11.643,85	11.746,54	14.357,54
Verzinsung	63.369,92	63.369,92	79.373,38	89.385,85
1 %-Umsatz	26.631,61	15.633,23	27.869,77	35.563,62
Korrektur 2011	194,69	194,69		
<b>Summe</b>	<b>101.906,61</b>	<b>90.841,69</b>	<b>118.989,69</b>	<b>139.307,00</b>

31

Die Klägerin erklärte in ihren Steuererklärungen handelsbilanzielle Jahresüber- bzw. -unterschüsse von 58.486,00 € (2009), ./ 5.883,46 € (2010), 135.704,30 € (2011) und 274.705,76 € (2012). In ihrer Bilanz zum 31.12.2011 wies sie allerdings einen Jahresüberschuss von 150.612,60 € aus. Die Umsätze lt. Gewinn- und Verlustrechnungen betragen 2.663158,00 € (2009), 1.563.323,60 € (2010), 2.786.978,80 € (2011) und 3.556.366,50 € (2012). Nach der Anpassung der Handels- an die Steuerbilanz erklärte sie in ihren Steuererklärungen Jahresüber- bzw. -unterschüsse i.H.v. 64.317,54 € (2009), ./ 7.481,85 € (2010), 132.244,30 € (2011) und 274.158,38 € (2012). Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. 32

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung A. führte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Streitjahre durch. Im Prüfungsbericht vom 2.12.2015 gelangte der Prüfer unter Tz. 2.6.2.5 zu dem Ergebnis, die von der Klägerin an die Y-GmbH gezahlten 33

Pachten seien überhöht gewesen, und zwar i.H.v. 40.211,38 € (2009), 29.146,46 € (2010), 54.451,31 € (2011) und 68.011,15 € (2012). Es handle sich um verdeckte Gewinnausschüttungen – vGA –. Das zu versteuernde Einkommen sei wie folgt zu erhöhen:

	2009	2010	2011	2012
Pacht bisher	101.906,61	90.841,69	118.989,69	139.307,00
Pacht lt. BP	61.695,23	61.695,23	64.538,38	71.295,85
vGA	40.211,38	29.146,46	54.451,31	68.011,15

34

Bei der Y-GmbH lägen spiegelbildlich verdeckte Einlagen vor.

35

Zur Erläuterung führte der Prüfer unter Tz. 2.7 des Prüfungsberichts aus, die Y-GmbH habe mit Wirkung zum 1.1.2008 nicht nur die Betriebs- und Geschäftsausstattung, sondern auch Anlagen und Maschinen sowie Gebäudebestandteile, die steuerlich als Betriebsvorrichtung qualifiziert würden, an die Klägerin veräußert. Damit habe sich die Y-GmbH auf die Verpachtung von Grundstücken und Betriebsgebäuden beschränkt. Sie könne hierfür die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – in Anspruch nehmen. Die Höhe der gezahlten Pacht halte jedoch dem Fremdvergleich nicht mehr stand. Anders als vor dem 1.1.2008 werde nun nicht mehr ein gesamtes Unternehmen verpachtet, sondern nur noch Grundbesitz. Damit würden andere Vergleichsmaßstäbe gelten. So sei für die Vermietung von Produktionshallen und Büroräumen die Vereinbarung einer Umsatzpacht nicht üblich, zumal im früheren Unternehmenspachtvertrag die Umsatzpacht nur für immaterielle Wirtschaftsgüter vereinbart worden sei. Im Übrigen führe die Pacht vorliegend zu einem Amortisationszeitraum für die getätigten Investitionen von lediglich 6,5 Jahren, was unüblich sei. Darüber hinaus betrügen bei der Y-GmbH die aus der Verpachtung erzielten Renditen 23 % bis 31 % des auf den Bereich der Verpachtung entfallenden Kapitals, was ebenfalls zu hoch sei.

36

Der Prüfer ermittelte nach Hinzuziehung eines Bausachverständigen der Finanzverwaltung Vergleichsmieten. Anhand des Mietpreissatlas der Industrie- und Handelskammer F für die Bereiche G und H ermittelte er Vergleichsmieten für Gewerbeflächen (Mittelwert 2,75 €/m<sup>2</sup>), Büroflächen (Mittelwert 4,75 €/m<sup>2</sup>) und das Service-Center (Schätzung mangels vergleichbarer Objekte: 8,85 €/m<sup>2</sup>). Darüber hinaus bezog er sich als Vergleichsmiete auf Büroräume einer ehemaligen Steuerberaterpraxis in J, die zum Preis von 7,13 €/m<sup>2</sup> angeboten würden, sowie auf Angebotsmieten der „AB GmbH“ (ohne nähere Erläuterung, um welche Gesellschaft es sich hierbei handelt). Die Berechnung einer Kostenmiete hingegen, so der Prüfer, erübrige sich, da die ortsüblichen fremden Mieten aus den Mietspiegeln und den genannten Angeboten zu ermitteln seien. Auch ein von der Klägerin vorgelegtes Gutachten des öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen V. vom 31.8.2015 sei nicht verwertbar, da sich die von diesem angesetzten Vergleichsmieten nicht nachvollziehen ließen. Anhand der vom Prüfer zugrunde gelegten Vergleichsmieten gelangte dieser zu Pachtbeträgen von je 56.086,54 € (2009 und 2010), 58.671,23 € (2011) und 64.814,38 € (2012), die er um einen Unsicherheitszuschlag von 10 % erhöhte und damit zu einer fremdüblichen Pacht von je 61.695,23 € (2009 und 2010), 64.538,38 € (2011) und 71.295,85 € (2012). Die Details der Berechnung waren in der Anlage 1 zum Prüfungsbericht enthalten. Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 2.12.2015 verwiesen.

37

38

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ am 6.4.2016 Änderungsbescheide, mit denen er die Körperschaftsteuer auf ... € für 2009, ... € für 2010, ... € für 2011 und ... € für 2012 festsetzte. Hierbei berücksichtigte er vGA i.H.v. 41.009,85 € für 2009, 29.146,46 € für 2010, 59.307,46 € für 2011 und 74.689,46 € für 2012. Für das Jahr 2010 errechnete er ein zu versteuerndes Einkommen von ... €. Zudem erließ er einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010, mit dem er den vorherigen Verlustfeststellungsbescheid, der einen Verlustrücktrag enthalten hatte, aufhob, weil ein vortragsfähiger Verlust nicht bestehe. Die Gewerbesteuermessbeträge setzte er mit Bescheiden vom 15.4.2016 auf ... € für 2009, ... € für 2010, ... € für 2011 und ... € für 2012 fest. Dabei verminderte er auch die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen der anteiligen Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter gemäß § 8 Nr. 1 GewStG entsprechend der von ihm als angemessen angesehenen Pacht. Die Körperschaft- und Gewerbesteuermessbescheide ergingen auf der Grundlage des § 164 Abs. 2 AO. Zugleich hob der Beklagte jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Die Klägerin hat daraufhin mit Schriftsatz vom 28.4.2016 eine Sprungklage erhoben, welcher der Beklagte mit Schriftsatz vom 24.5.2016 zugestimmt hat. 39

Ihre Klage begründet sie damit, die Pacht sei im Vertrag vom 31.12.2007 reduziert worden, weil der ursprünglich verpachtete Firmenwert sowie nahezu alle verpachteten beweglichen Anlagegegenstände verbraucht gewesen seien. Da die Finanzverwaltung die ursprüngliche Pacht nach dem Vertrag vom 28.12.1990 nicht beanstandet habe, sei es nicht nachvollziehbar, warum eine nunmehr verminderte Pacht „zu hoch“ sein könne. 40

Eine vGA sei tatbestandlich nicht gegeben. Der Beklagte könne sich nicht auf Vergleichspachten beziehen. Bei dem Pachtgegenstand handle es sich um das Gesamtunternehmen der Y-GmbH, bestehend aus einem Konglomerat von nunmehr 20 speziell für die Klägerin errichteten Gebäudeteilen. Ein vergleichbares Objekt könne am Immobilienmarkt nicht gefunden werden. Dass es sich um Spezialimmobilien handle, zeige auch die „Bestätigung ...“ der Bezirksregierung A. vom 30.5.2008. Die „Schätzungen“ in Tz. 2.7 des Betriebsprüfungsberichts seien konfus und willkürlich. Der hierbei zugrunde gelegte Mietpreisatlas der IHK F sei nicht maßgeblich. Wenn sich der Betriebsprüfer weiterhin auf die Pacht für eine Steuerberatungspraxis beziehe, sei bereits der Vergleichsmaßstab grotesk. Darüber hinaus verschweige der Betriebsprüfer aber, dass der Verpächter dieser Vergleichsimmobilie, den die Klägerin namentlich ermittelt habe, nicht nur eine Pacht von 7,13 €/m<sup>2</sup>, sondern ausweislich dessen Jahresabschlusses eine Rendite von 12,8 % seiner Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie eine Eigenkapitalrendite von 31,0 % durch die Pacht erzielt habe. Es sei rechtsstaatlich fragwürdig, wenn der Betriebsprüfer bei dem Vergleich mit anderen Pachtobjekten solche Tatsachen verschweige. Der Betriebsprüfer widerlege seine Feststellungen dadurch mit seinen eigenen Vergleichsobjekten. 41

Die Angemessenheit der von der Klägerin entrichteten Pacht ergebe sich vielmehr aus dem Gutachten des Sachverständigen V. vom 31.8.2015. Das Gutachten, welches eine sog. Triple-Net-Berechnung als Vergleichsmaßstab gewählt habe, sei schlüssig und nachvollziehbar. Bei dem Gutachter handle es sich um einen unabhängigen, öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung bebauter und unbebauter Grundstücke sowie Mieten und Pachten. 42

Bei der Überprüfung der Angemessenheit der Pachtzahlung seien weiterhin die in Betriebsaufspaltungsfällen maßgeblichen Grundsätze der Renditeallokation heranzuziehen. In den Streitjahren 2009 bis 2012 habe die Eigenkapitalrendite der Y-GmbH durchschnittlich 43

10,3 % betragen. In den Vorjahren 2003 bis 2008 seien es 14,3 % gewesen, die Pachtanpassung zum 1.1.2008 habe also zu einer Verminderung der Eigenkapitalrendite der Y-GmbH geführt. Demgegenüber habe die Klägerin in den Streitjahren eine Eigenkapitalrendite von durchschnittlich 22,9 % erzielt. Bei dem Vergleich von 10,3 % bei der Y-GmbH gegenüber 22,9 % bei der Klägerin könne nicht von einer Fehlallokation zugunsten der Y-GmbH gesprochen werden. Der Betriebsprüfer lasse in diesem Zusammenhang auch unberücksichtigt, dass der Pachtvertrag vom 31.12.2007 in § 5 eine Öffnungsklausel für den Fall einer unverhältnismäßigen Ergebnisallokation vorsehe. Im Übrigen habe die Klägerin in den Vorjahren 2003 bis 2008 über eine durchschnittliche Eigenkapitalrendite von 9,9 % verfügt, die Rendite der Klägerin habe sich in den Streitjahren also mehr als verdoppelt. Hätte die Klägerin, wie es der Beklagte verlange, die Pacht in den Streitjahren noch weiter vermindert, so hätte eine vGA der Y-GmbH an die Klägerin vorgelegen.

Bei der Überprüfung der Angemessenheit der Pacht sei weiterhin das hohe Haftungsrisiko zu berücksichtigen, welchem Maschinenhersteller ... auf dem US-amerikanischen Markt ausgesetzt seien. Dieses Risiko habe bereits in der Präambel des Vertrags vom 28.12.1990 Niederschlag gefunden. Es führe dazu, dass eine Amortisation des Engagements der Y-GmbH in einem überschaubaren Zeitraum gewährleistet werden müsse. Weiterhin sei in diesem Zusammenhang das Risiko der Y-GmbH für eine Anschlussvermietung der überlassenen Gebäude zu berücksichtigen, da es sich um Spezialimmobilien handle. Die Y-GmbH sei letztlich eine strategische Investorin mit eigenem Know-how in der Herstellung und Baubetreuung ..., die wirtschaftlich betrachtet Venture Capital bereitstelle. Dies setze eine enorme Risikobereitschaft der Verpächterin als Investorin voraus. Bei dem von der Y-GmbH eingesetzten Kapital handle es sich also um Risikokapital, welches zwangsläufig höher verzinst werden müsse. Für diesen Risikofaktor sei ein Zinszuschlag zwischen 5,5 % und 7 % auf den risikolosen Basiszinssatz (ca. 4,7 % im Streitzeitraum) anzusetzen. Der Zinszuschlag sei dabei entsprechend der Finanzierungsstruktur der Verpächterin um einen ?-Faktor (1,36) zu erhöhen, so dass sich als fremdübliche Eigenkapitalrendite die folgende Berechnung ergebe:  $4,7 \% + (7,0 \% * 1,36) = 14,22 \%$ . Die durchschnittliche Eigenkapitalrendite der Y-GmbH habe jedoch nur 10,3 % betragen.

Der Beklagte könne auch nicht argumentieren, die Umsatzpacht sei nicht üblich, da sie im früheren Unternehmenspachtvertrag nur für immaterielle Wirtschaftsgüter vereinbart worden sei, die jetzt nicht mehr vorhanden seien. Denn es bestehe noch der immaterielle Wert der besonderen Herrichtung der überlassenen Gebäude, der sich in einer Umsatzrendite niederschlagen müsse. Dass der Firmenwert verbraucht sei, sei hingegen in der Verminderung der Umsatzrendite von 2,5 % auf 1 % berücksichtigt worden.

Hilfsweise trägt die Klägerin vor: Für den Fall, dass im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt und eine Kostenmiete nach der Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz – Zweite Berechnungsverordnung (II. BV) – ermittelt werden müsse, so müssten neben den Berechnungsfaktoren aus dem Vertrag vom 31.12.2007 auch Instandhaltungskosten (11,0 € / m<sup>2</sup>, mithin 15.428,77 € / Jahr) und Verwaltungskosten gemäß Gewinn- und Verlustrechnung (7.692,31 € / Jahr) sowie das Mietausfallwagnis mit geschätzt 6.153,85 € / Jahr berücksichtigt werden.

Die Klägerin beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 bis 2012 vom 6.4.2016, die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 bis 2012 vom 15.4.2016 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den

31.12.2010 in der Weise zu ändern, dass die vGA um 40.211,38 € für 2009, 29.146,46 € für 2010, 54.451,34 € für 2011 und 68.011,15 € für 2012 vermindert werden,

hilfsweise, 49

die Revision zuzulassen. 50

Der Beklagte beantragt, 51

die Klage abzuweisen, 52

hilfsweise, 53

die Revision zuzulassen. 54

Er verweist auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 2.12.2015 und verbleibt bei seiner Auffassung, dass eine Kapitalverzinsung von 10 % aus seiner Sicht zu hoch erscheine. 55

Anders als die Klägerin meine, könnten auf die Vermietung der Grundstücke nicht die Grundsätze der Betriebsaufspaltung bzw. der Verpachtung eines gesamten Unternehmens angewandt werden. Die Voraussetzungen einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung lägen nicht vor, da das verpachtende Unternehmen nicht an der Betriebs-GmbH beteiligt sei. Es werde auch kein „Unternehmen“ als Ganzes verpachtet. 56

Ebenso wenig handle es sich bei den von der Klägerin gepachteten Gebäuden um Spezialimmobilien, mit Ausnahme des „Service-Centers“. Nur aufgrund der Vergrößerung der verpachteten Flächen könne dies nicht angenommen werden. Es handle sich um übliche Produktionshallen für einen Maschinenbaubetrieb und um übliche Verwaltungsgebäude. Die einzelnen Gebäude seien selbstständig nutzbar und verwertbar. Es würden auch keine besonderen Ausstattungen wie etwa Kranbahnen verpachtet, nachdem die Betriebs- und Geschäftsausstattungen (inklusive Betriebsvorrichtungen) auf die Klägerin übertragen worden seien. Die Klägerin könne sich zur Begründung von Spezialimmobilien auch nicht auf die „Bestätigung ...“ der Bezirksregierung A. vom 30.5.2008 berufen. Denn diese Bestätigung beziehe sich auf die ...produktion, die von der Klägerin lediglich im „Service-Center“ zu Vorführungszwecken betrieben werde. Die Klägerin produziere und vertreibe demgegenüber Maschinen ... Im Übrigen sei die Bestätigung auf drei Jahre und auf die Herstellung von Bulkware beschränkt. 57

Vor diesem Hintergrund könnten Vergleichsmieten gefunden und herangezogen werden, wie es der Betriebsprüfer nach Hinzuziehung des Bausachverständigen der Finanzverwaltung getan habe. Dabei könne auch auf die vergleichbaren Städte und Gemeinden im Kreis K (G / H) und in angrenzenden Kreisen zurückgegriffen werden. Für einen hypothetischen Fremdvergleich bestehe kein Bedürfnis. 58

Für den Fall, dass eine Kostenmiete ermittelt werde, könnten die Absetzungen für Abnutzung – AfA –, die Betriebskosten, eine Verzinsung und ein Gewinnzuschlag angesetzt werden. Die Betriebskosten der Y-GmbH betrügen 5.200,08 € (2009), 4.217,62 € (2010), 5.055,15 € (2011) und 4.123,69 € (2012). Die Verzinsung der Investitionen dürfe mit höchstens 6,0 % erfolgen. Der Gewinnzuschlag müsse auf 5,0 % begrenzt werden entsprechend dem BFH-Urteil vom 27.7.2018 I R 8/15. 59

Der Senat hat am 9.7.2018 den folgenden Beweisbeschluss gefasst: 60

„Durch Einholung eines Sachverständigengutachtens soll Beweis erhoben werden zu folgenden Fragen: 61

1. Gab es in den Streitjahren 2009 bis 2012 verpachtete oder pachtbare Objekte am Immobilienmarkt in einer vergleichbaren Lage, in denen die Klägerin ihren Betrieb in vergleichbarer Weise hätte ausführen können wie in den von ihr tatsächlich genutzten Immobilien in B., C-Straße 01 und in D., E-Straße 02? 62

2. Nur soweit die Frage 1 mit „ja“ beantwortet wird: Welche Vergleichspacht leitet sich daraus für die von der Klägerin genutzten Immobilien in den Jahren 2009 bis 2012 ab?“ 63

Der Berichterstatter des Senats hat mit Verfügung vom 16.7.2018 den öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, Dipl.-Ing. W., L, beauftragt, ein Gutachten zu dem Beweisbeschluss zu erstellen. Dieser hat am 30.10.2018 ein Gutachten vorgelegt. Hierin hat er ausgeführt, dass „die vorhandenen Betriebsimmobilien der X GmbH als Gesamtobjekt mit der Zusammensetzung diverser Nutzungsarten sowie deren Umfang und Ausstattungen ein Gebäudeprofil aufweist, das so individuell wie ein Maßanzug ist.“ Weiter hat er erklärt, es hätten „in den Streitjahren 2009 bis 2012 verpachtete oder pachtbare Objekte am Immobilienmarkt in einer vergleichbaren Lage ohne wesentliche Abstriche nicht zur Verfügung“ gestanden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Gutachten vom 30.10.2018 Bezug genommen. 64

Der Senat hat am 13.2.2019 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen. 65

Entscheidungsgründe: 66

Die Klage hat teilweise Erfolg. 67

I. 68

Die Klage ist zulässig auch in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010. Die Klägerin beantragt eine Verminderung der vGA um 29.146,46 € für 2010. Angesichts des vom Beklagten im Körperschaftsteuerbescheid für 2010 errechneten zu versteuernden Einkommens von 27.086 € würde sich im Erfolgsfall für die Klägerin ein negatives Einkommen für 2010 ergeben, welches im Feststellungsbescheid rück- bzw. vortragsfähig wäre. 69

II. 70

Die Klage ist teilweise begründet. 71

Die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 bis 2012 vom 6.4.2016, die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 bis 2012 vom 15.4.2016 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010 sind teilweise rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat die in den angefochtenen Bescheiden gem. [§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG](#) – erfassten vGA zu hoch angesetzt. 72

1. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der I. Senat des BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteile vom 7.8.2002 I R 2/02, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 200, 197, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2004, 131; vom 8.9.2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186; vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA ferner dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (sog. formeller Fremdvergleich: z.B. BFH-Urteile vom 17.1.2018 I R 74/15, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2018, 836; vom 17.12.1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545, jeweils m.w.N.).

a) Zahlt eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von dieser gelieferte Waren oder Leistungen Preise, die sie unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen einem nicht mit ihr durch gemeinsame Gesellschafter verbundenen Unternehmen nicht eingeräumt hätte, so liegt darin eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658). Diese darf nach der genannten Vorschrift das Einkommen der belieferten Gesellschaft nicht mindern. Deshalb ist in einem solchen Fall die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Preis und demjenigen, der zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre, dem Steuerbilanzgewinn der belieferten Gesellschaft außerbilanziell hinzuzurechnen (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, Rz. 13).

74

Ob und ggf. in welchem Umfang bei Lieferungen zwischen Schwestergesellschaften die tatsächlich vereinbarten Preise von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, ist eine tatsächliche Frage, deren Beantwortung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG obliegt. Dieses muss den maßgeblichen Fremdvergleichspreis unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ermitteln, was im Regelfall eine Schätzung gemäß § 162 Abs. 1 AO notwendig macht (BFH-Urteil vom 27.2.2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132, 134; vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, Rz. 14). Die Notwendigkeit einer Schätzung gem. § 162 Abs. 1 AO gilt auch im Zusammenhang mit Miet- und Pachtzinsen (BFH-Beschluss vom 20.6.2005 I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062, Rz. 15). Das FG muss bei der Ermittlung des „fremdüblichen“ Preises allerdings beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht „den“ Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen geben wird. In einem solchen Fall ist bei der Berechnung der vGA von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Vergleichspreis auszugehen (BFH-Urteile vom 17.10.2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, Rz. 15).

75

76

b) Als Maßstab zur Bestimmung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis verwendet der BFH u.a. diejenigen Entgelte, die gesellschaftsfremde Personen des betreffenden Unternehmens beziehen (sog. interner Fremdvergleich) oder die unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen an fremde Personen anderer Unternehmen gezahlt werden (sog. externer Fremdvergleich); fehlt es an hinreichend aussagefähigen Vergleichswerten, so ist ein hypothetischer Fremdvergleich erforderlich, der sich an den mutmaßlichen Überlegungen eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters orientiert (BFH-Urteile vom 27.2.2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBI II 2004, 132, Rz. 16; vom 6.4.2005 I R 27/04, BFH/NV 2005, 1633, Rz. 13).

Allgemein für die Überprüfung der Angemessenheit von Miet- und Pachtzinsen geht der BFH von folgenden Grundsätzen aus: Streiten die Beteiligten darüber, ob das für Grundstücksflächen und Bürogebäude vereinbarte Entgelt der Höhe nach fremdüblich ist, ist die angemessene Miete durch einen Vergleich mit Mieten für Grundstücke und Bürogebäude in ähnlicher Lage und Ausstattung zu ermitteln. Dabei sind als Vergleichsobjekte nicht nur Grundstücke einzubeziehen, die in derselben Gemeinde belegen sind, sondern auch solche von Gemeinden vergleichbarer Größe, Struktur und Lage (BFH-Beschluss vom 20.6.2005 I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062, Rz. 16). Nur wenn eine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten nicht vorhanden ist, kommt eine Schätzung des angemessenen Mietzinses in Betracht (BFH-Beschluss 20.6.2005 I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062, Rz. 17; Rengers in Blümich, EStG/KStG, § 8 KStG Rz. 526). In diesem Fall ermittelt der BFH den angemessenen Miet- oder Pachtzins grundsätzlich unter Ausgleich der Interessen von Verpächter und Pächter sowie unter Berücksichtigung der Kapitalverzinsung, der Vergütung für den Werteverzehr und der Vergütung für immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere den Geschäftswert (BFH-Urteil vom 14.1.1998 X R 57/93, BFHE 185, 230, BFH/NV 1998, 1160, Rz. 46). Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für eine Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder für eine Verpachtung von Betriebsvermögen (BFH-Beschluss vom 9.7.2003 I B 183/02, BFH/NV 2004, 87; Rengers in Blümich, EStG/KStG, § 8 KStG Rz. 542).

Speziell für den Fall der Vermietung einer Wohnung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter, bei der der angemessene Mietzins zu schätzen war, hat der BFH entschieden, dass für den Maßstab des insoweit anzustellenden Fremdvergleichs ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nur dann bereit sein werde, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung der Immobilie zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und die Gesellschaft zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält (BFH-Urteile vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBI II 2017, 214, Rz. 10; vom 27.7.2016 I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBI II 2017, 217, Rz. 14). Grundlage der Berechnung der vorgenannten Aufwendungen ist die sog. Kostenmiete, die nach der II. BV vom 12.10.1990 (Bundesgesetzblatt – BGBl – I 1990, 2178) zu berechnen ist (BFH-Urteile vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBI II 2017, 214, Rz. 20; vom 27.7.2016 I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBI II 2017, 217, Rz. 22; vom 17.11.2004 I R 56/03, BFHE 208, 519, BFH/NV 2005, 793). Einzubeziehen sind die regulären Absetzungen für Abnutzung – AfA – gem. § 7 EStG und eine Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals nach § 19 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 1, und [§ 15 Abs. 1 Nr. 1 der II. BV](#) (BFH-Urteile vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBI II 2017, 214, Rz. 20; vom 27.7.2016 I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBI II 2017, 217, Rz. 22; vom 17.11.2004 I R 56/03, BFHE 208, 519, BFH/NV 2005, 793, Rz. 13). Zusätzlich werde, so der BFH, der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (BFH-Urteile vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBI II 2017, 214, Rz. 20; vom 17.11.2004 I R 56/03, BFHE 208, 519, BFH/NV 2005, 793, Rz. 13; vom 4.12.1996 I R 54/95, BFHE 182, 123, BFH/NV 1997, 190, Rz. 23). Im BFH-Urteil vom

77

78

27.7.2016 I R 8/15 (BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214) hat der BFH dabei einen Gewinnaufschlag von 5 % nicht beanstandet.

2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, ist im Streitfall von einer vGA auszugehen, allerdings nicht in der vom Beklagten angenommenen Höhe. 79

a) Im Streitfall hat die Klägerin ihrer Schwestergesellschaft, der Y-GmbH, Pachtzinsen gezahlt, die bei der Klägerin zu einer Vermögensminderung geführt haben. 80

Bei der Klägerin und bei der Y-GmbH handelt es sich um Schwestergesellschaften, da M N O., R O., S T und U O. die einzigen Gesellschafter von beiden Gesellschaften sind. Gemeinsam konnten sie ihren Willen in beiden Gesellschaften durchsetzen. Dies zeigt sich auch daran, dass drei der vorgenannten Gesellschafter ihre Anteile an beiden Gesellschaften im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen der Erfindergesellschaft Z GbR hielten. Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von dieser gelieferte Waren oder Leistungen können nach der zitierten Rechtsprechung des BFH eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658). 81

b) Diese Vermögensminderung wirkte sich bei der Klägerin auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG aus und stand in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung. 82

Der Vorgang war auch geeignet, bei den begünstigten Gesellschaftern – M N O., R O., S T und U O. – einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Denn die Pachtzahlungen der Klägerin an die Schwestergesellschaft, die Y-GmbH, werden den Gesellschaftern zugerechnet, die sie gleichsam als verdeckte Einlage an die Y-GmbH weiterleiten. 83

c) Die von der Klägerin gezahlten Pachtzinsen sind nicht bereits nach Maßgabe des sog. formellen Fremdvergleichs als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst zu beurteilen. 84

Nach Auffassung des Senats fehlt es nicht an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung. Der Pachtvertrag vom 31.12.2007 regelt vielmehr sowohl die Hauptleistungspflichten (Pachtgegenstand gemäß § 1, Pachtzins gemäß §§ 4 und 5 sowie bestimmte Nebenpflichten, insbesondere Erneuerungs- und Instandhaltungsaufwendungen gemäß § 2) hinreichend detailliert. Es bestehen keine Anhaltspunkte, dass dieser Vertrag nicht auch entsprechend seiner Vereinbarung tatsächlich durchgeführt worden ist. 85

d) Die Pachtzinsen waren durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil die Klägerin ihren Gesellschaftern einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Bei der Überprüfung der Angemessenheit der Pachtzinsen ist der Beklagte jedoch von zu niedrigen Beträgen ausgegangen. Der Senat erhöht diese Beträge daher. 86

aa) Als Maßstab zur Bestimmung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis können im Streitfall nicht diejenigen Entgelte angesetzt werden, die gesellschaftsfremde Personen des betreffenden Unternehmens beziehen (sog. interner Fremdvergleich). Denn die Klägerin hat als Pächterin nur von der Y-GmbH Grundstücke und 87

Gebäude gepachtet und nicht von gesellschaftsfremden Personen.

bb) Als Maßstab können auch nicht diejenigen Entgelte angesetzt werden, die unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen an fremde Personen anderer Unternehmen gezahlt werden (sog. externer Fremdvergleich). Die angemessene Pacht kann im Streitfall nicht durch einen Vergleich mit Pachten für Grundstücke und Gebäude in ähnlicher Lage und Ausstattung ermittelt werden. Denn es standen keine vergleichbaren Objekte am Immobilienmarkt zur Verfügung. 88

Um dies zu ermitteln, hat der Senat mit Beschluss vom 9.7.2018 entschieden, ein Sachverständigengutachten einzuholen zu der Frage, ob es in den Streitjahren 2009 bis 2012 verpachtete oder pachtbare Objekte am Immobilienmarkt in einer vergleichbaren Lage gab, in denen die Klägerin ihren Betrieb in vergleichbarer Weise hätte ausführen können wie in den von ihr tatsächlich genutzten Immobilien in B., C-Straße 01, und in D., E-Straße 02. Dazu hat Dipl.-Ing. W., am 30.10.2018 ein Gutachten vorgelegt. Hierin hat er ausgeführt, dass „die vorhandenen Betriebsimmobilien der X GmbH als Gesamtobjekt mit der Zusammensetzung diverser Nutzungsarten sowie deren Umfang und Ausstattungen ein Gebäudeprofil aufweist, das so individuell wie ein Maßanzug ist.“ Weiter hat er erklärt, es hätten „in den Streitjahren 2009 bis 2012 verpachtete oder pachtbare Objekte am Immobilienmarkt in einer vergleichbaren Lage ohne wesentliche Abstriche nicht zur Verfügung“ gestanden. 89

Aufgrund dieser Ausführungen gelangt der Senat zu der Feststellung, dass für die von der Klägerin gepachteten Grundstück und Gebäude ein Vergleich mit anderen Grundstücken und Gebäuden in ähnlicher Lage und Ausstattung nicht möglich ist. Es fehlt an der Vergleichbarkeit mit anderen Grundstücken und Gebäuden. Der Senat folgert dies insbesondere aus der Formulierung des Gutachters „wie ein Maßanzug“. Zur weiteren Begründung hat der Gutachter ausgeführt, um Immobilien mit einem annähernd ähnlichen Gebäudeprofil in vergleichbarer Lage zusammenzustellen, seien nur zwei Szenarien denkbar, nämlich entweder die Anmietung bestehender Gewerbeimmobilien mit erforderlichen Anpassungsbaumaßnahmen oder ein kompletter Neubau. Beide Möglichkeiten stünden nicht unmittelbar zur Verfügung, sondern könnten nur mit erheblichem Zeitvorlauf und Kostenaufwand realisiert werden, so der Gutachter. Unter Zugrundelegung dieser Aussagen folgert der Senat, dass am Markt keine Grundstücke und Gebäude existieren, die mit den von der Klägerin gepachteten vergleichbar wären. 90

Der Senat hält das Gutachten auch für glaubhaft und hinreichend aussagekräftig. Den Gutachter hält er für glaubwürdig. Der Gutachter ist vom Gericht ausgewählt. Er ist ein öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken. Zweifel an der fachlichen Eignung hat der Senat nicht. 91

Allerdings hat der Gutachter ausgeführt, er könne nicht abschätzen, ob ein Unternehmen seinen Betrieb in vergleichbarer Weise in anderen ähnlichen Baulichkeiten ausführen könne und wenn ja, ob damit Produktivitätseinschränkungen verbunden wären, da eine Beurteilung von Unternehmensbetriebsabläufen nicht in sein Fachgebiet (Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken) falle. Diese Aussage vermindert jedoch nicht die Aussagekraft des Gutachtens. Sie steht nicht im Widerspruch zu der abschließenden Aussage des Gutachtens, es hätten „in den Streitjahren 2009 bis 2012 verpachtete oder pachtbare Objekte am Immobilienmarkt in einer vergleichbaren Lage ohne wesentliche Abstriche nicht zur Verfügung“ gestanden. Diese abschließende Aussage betrifft nämlich nur die Vergleichbarkeit der Immobilien. Die zuvor genannten Einschränkungen, dass der Gutachter bestimmte Aspekte nach seinem Fachgebiet nicht abschätzen könne, betrifft hingegen die Beurteilung von Produktivitätseinschränkungen und Unternehmensbetriebsabläufen. Letztere 92

sind für die hier entscheidende Beweisfrage der Vergleichbarkeit von Bestandsimmobilien mit den von der Klägerin genutzten Grundstücken und Gebäuden nicht erheblich.

Darüber hinaus ergibt sich die fehlende Vergleichbarkeit von Grundstücken und Gebäuden in ähnlicher Lage und Ausstattung – jedenfalls für das „Service-Center“ mit einer Größe von 1.207 m<sup>2</sup> und bis zum Jahr 2010 – auch aus der „Bestätigung ...“ der Bezirksregierung A. vom 30.5.2008. Hierdurch wurde aufgrund einer Inspektion die Übereinstimmung mit den Grundsätzen und Leitlinien der Guten Herstellungspraxis für eine bestimmte Betriebsstätte, nämlich diejenige der Klägerin am Standort B., bestätigt. 93

cc) Der Senat schätzt im Streitfall die angemessene Pacht unter Berücksichtigung der zitierten Rechtsprechung des BFH am Maßstab des § 162 Abs. 1 AO nach dem sog. hypothetischen Fremdvergleich. Die angemessene Pacht ist danach anhand der regulären AfA, einer Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals sowie eines angemessenen Gewinnaufschlags zu ermitteln. Der Senat legt hierbei die folgende Berechnung zugrunde: 94

		<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Abschreibung		11.710,38	11.643,85	11.746,54	14.357,54
Verzinsung 10%		63.369,92	63.369,92	79.373,38	89.385,85
Korrektur 2011		194,69	194,69		
Zwischensumme		75.275,00	75.208,46	91.119,92	103.743,38
Gewinnaufschlag	12,5%	9.409,38	9.401,08	11.390,00	12.967,92
Summe		84.684,38	84.609,54	102.509,92	116.711,30
Ansatz lt. Pachtvertrag		101.906,61	90.841,69	118.989,69	139.307,00
<b>vGA</b>		<b>17.222,23</b>	<b>6.232,15</b>	<b>16.479,77</b>	<b>22.595,69</b>

 95

Daraus folgt eine Verminderung der vom Beklagten angesetzten vGA um 22.989,15 € für 2009, 22.914,31 € für 2010, 37.969,23 € für 2011 und 45.415,46 € für 2012. 96

Der Senat lässt sich hierbei von folgenden Erwägungen leiten: 97

(1) Die AfA wird entsprechend den Angaben der Klägerin angesetzt. Sie ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Der Senat hat keine Veranlassung, an der Höhe der AfA zu zweifeln. 98

(2) Als Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals werden 10 % der Investitionen der Y-GmbH angesetzt. Der fortlaufende Stand der Investitionen betrug 635.522,07 € (2009 und 2010), 793.733,69 € (2011) und 893.858,53 € (2012). Für die Berechnung dieser 10 % der Investitionen können die Zahlen der Klägerin – für die Jahre 2009 und 2010 nach Korrektur – zugrunde gelegt werden. 99

Unter dem „eingesetzten Eigenkapital“ ist hierbei nicht das bilanzielle Eigenkapital der Y-GmbH, sondern das für die Überlassung der Grundstücke und Gebäude im Rahmen der Pacht eingesetzte Kapital zu verstehen, mithin die Investitionen der Y-GmbH für die Grundstücke und Gebäude.

Der Senat setzt die Verzinsung dieser Investitionen mit 10 % an. Zwar wird im Schrifttum teilweise eine obere Grenze bei 8 % für Immobilien gesehen (Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8 Abs. 3 Rz. 1006; Rengers in Blümich, EStG/KStG, § 8 Rz. 544). Dem Senat erscheint es im Streitfall aber als angemessen, im Rahmen der Schätzung über diesen Betrag hinauszugehen, da vorliegend Risikokapital überlassen wurde und somit ein Risikoaufschlag auf den Zinssatz zu berechnen ist. Denn die Klägerin betreibt ein risikobehaftetes Geschäft. Bereits im Pachtvertrag vom 28.12.1990 war in der Präambel ausgeführt, dass die Erschließung des US-amerikanischen Marktes mit erheblichen Haftungsrisiken verbunden sei. Die Klägerin war in den Streitjahren unstreitig auch auf dem US-amerikanischen Markt tätig. Daraus folgt ein höheres Mietausfallwagnis für die Verpächterin. Im Falle eines Ausfalls der Pächterin müsste die Verpächterin wiederum für die Pachtgegenstände einen neuen Pächter finden. Aufgrund der Besonderheiten der verpachteten Grundstücke und Gebäude, die nach den Feststellungen des gerichtlich bestellten Gutachters „wie ein Maßanzug“ erscheinen, würde es die Verpächterin vor Herausforderungen stellen, einen neuen Pächter zu finden. Diese Risiken des Pachtausfalls der Klägerin und des Findens eines neuen Pächters müssen sich in der Verzinsung der Investitionen niederschlagen. Der Senat hält zur Abgeltung dieser Risiken im Rahmen der Schätzung einen erhöhten Zinssatz von 10 % für vertretbar.

Dafür spricht auch, dass im Streitfall nicht zu befürchten war, dass aufgrund einer zu hohen Verzinsung der Investitionen die Erträge der Klägerin aufgezehrt werden könnten zu Gunsten der Y-GmbH. Zwar ist es angesichts der handelsbilanziellen Jahresüber- bzw. -unterschüsse von 58.486,77 € (2009), ./ 5.883,46 € (2010), 150.612,60 € (2011) und 274.705,76 € (2012) insgesamt ohnehin nicht zu einem solchen Aufzehren der Erträge durch zu hohe Pachtzinsen gekommen. Selbst wenn die Jahresüberschüsse aber deutlich geringer gewesen wären, hätte § 5 Abs. 1 des Vertrags vom 31.12.2007 im Falle einer „tendenziell negativen Ertragslage“ den Anspruch auf eine Änderung des Pachtzinses vorgesehen.

(3) Als dritte Komponente der Pacht wird ein angemessener Gewinnaufschlag in Höhe von 12,5 % der Summe aus AfA und Verzinsung der Investitionen zugrunde gelegt. Diese Summe betrug 75.275,00 € für 2009, 75.208,46 € für 2010, 91.119,92 € für 2011 und 103.743,38 € für 2012.

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann eine umsatzabhängige Pacht gem. § 4 Nr. 3 des Vertrags vom 31.12.2007 nicht zugrunde gelegt werden, da die BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214) dies nicht vorsieht. Vielmehr ist nach der BFH-Rechtsprechung ein Gewinnaufschlag in Bezug auf die Kosten zu bestimmen.

Im zitierten Urteil vom 27.7.2016 I R 8/15 (unter Rz. 20) hat es der BFH nicht beanstandet, dass die Vorinstanz einen Gewinnaufschlag von 5 % angesetzt hatte. Daraus ist nach Auffassung des Senats aber nicht zu schließen, dass unter den besonderen Umständen des Einzelfalls nicht auch ein höherer Gewinnaufschlag anzusetzen sein kann. Der Senat betrachtet den vorliegenden Fall als einen solchen Einzelfall.

Den Gewinnaufschlag beziffert der Senat im Streitfall im Rahmen seiner Schätzung mit 12,5 % der oben genannten Summe aus AfA und Verzinsung der Investitionen. Dabei legt er

zunächst den üblichen Gewinnaufschlag von 5 % zugrunde. Darüber hinaus berücksichtigt er, dass der Verpächterin (Y-GmbH) Betriebskosten entstanden sind, welche der Beklagte in Höhe von 5.200,08 € (2009), 4.217,62 € (2010), 5.055,15 € (2011) und 54.123,69 € (2012) beziffert hat. Im Verhältnis zu der Summe aus AfA und Verzinsung der Investitionen ergeben sich daraus 6,91 % für 2009, 5,61 % für 2010, 5,55 % für 2011 und 3,97 % für 2012, die zusätzlich zu dem üblichen Gewinnaufschlag von 5 % berücksichtigt werden können. Zwar versteht der Senat die Rechtsprechung des BFH so, dass diese Betriebskosten nicht notwendig in einem eigenständigen Rechenposten in die Kostenmiete einbezogen werden müssen. Jedoch sind Betriebskosten für die Ermittlung der Kosten der Y-GmbH von Bedeutung, so dass sie in eine Schätzung einfließen können. Der Senat fasst diese Beträge bei seiner Schätzung im Rahmen des Gewinnaufschlags zusammen.

Weiterhin berücksichtigt der Senat, dass es nach der Rechtsprechung des BFH bei der Ermittlung des „fremdüblichen“ Preises häufig für die betreffende Leistung nicht „den“ Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen geben wird; in einem solchen Fall – wie auch im Streitfall – ist bei der Berechnung der vGA von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Vergleichspreis auszugehen (BFH-Urteile vom 17.10.2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, Rz. 15). Der Senat würdigt diesen Umstand in der Weise, dass er zur Ausschöpfung der „Bandbreite“ zu Gunsten der Klägerin den Gewinnaufschlag auf 12,5 % für alle Streitjahre erhöht. 107

dd) Offen bleiben kann, ob auf die Vermietung der Grundstücke und Gebäude bestimmte Grundsätze der Verpachtung eines gesamten Unternehmens angewandt werden können, oder – wie der Beklagte meint – ob dies nicht der Fall ist. Denn die vom Senat angewandten Grundsätze gelten nach der zitierten BFH-Rechtsprechung gleichermaßen auch für eine Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder für eine Verpachtung von Betriebsvermögen (BFH-Beschluss vom 9.7.2003 I B 183/02, BFH/NV 2004, 87). 108

3. Bei der Berechnung der Gewerbesteuermessbeträge sind auch die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen der anteiligen Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter gem. § 8 Nr. 1 GewStG zu erhöhen aufgrund der erhöhten Pachtzinsen. 109

Der Senat muss nicht separat über die Festsetzung der Zinsen und des Solidaritätszuschlags zur Körperschaftsteuer entscheiden, da es sich um Folgefestsetzungen zur Körperschaftsteuer handelt. 110

III. 111

Die Entscheidung, dass der Beklagte die festzusetzenden und festzustellenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen hat, beruht auf § 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO. 112

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 113

Die Entscheidung über die Nichtzulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. 114

---

