www.kommunsense.de
Rechtsprechungs-Bekanntgaben

# Finanzgericht Köln (Az.: 13 K 5107/00)

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 24.03.2004 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Köln |
| **Spruchkörper:** | 13. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 13 K 5107/00 |

**Tenor:**

Die Körperschaftsteuer- und die Gewerbesteuermessbetragsbescheide 1989 bis 1993 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom ... werden abgeändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Urteilsgründe ohne die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung infolge Gewinnlosigkeit zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und die Bescheide mit den geänderten Inhalten nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

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

## Tatbestand:

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Frage, ob der Beklagte zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Gewinnlosigkeit der Klägerin zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung - vGA - in Höhe von 2% der angefallenen Kosten berechtigt.

Die Klägerin ist eine am ... gegründete Gesellschaft mbH. Ihr alleiniger Gesellschafter war und ist die C., eine öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft.

Im Rahmen grundlegender politischer Weichenstellungen entschied sich die C. Mitte der ...er Jahre zur Teilnahme an .... In diesem Zusammenhang sollten die Entscheidungs- und Managementstrukturen bei der ... Gestaltung der ... verbessert werden. In diesem Zusammenhang wurden ein ... und ein ... gebildet, in denen die Grundsatzentscheidungen zur ... und -planung getroffen und über die ... entschieden werden sollte. Das abschließende, dritte Element der Neuordnung war die Gründung der Klägerin als E. - E. -.

Bereits in dem Konzept zur Neuordnung des deutschen ... war vorgesehen, dass die Klägerin ein Finanzstatut erhalten sollte, mit dem die Gewinnlosigkeit festgeschrieben werden sollte und dass die Klägerin der Prüfung des ... Rechnungshof unterfallen werde. Der Grund für diese Besonderheiten lag darin, dass die Klägerin ausschließlich von öffentl. Mitteln leben, sie bewirtschaften und weitergeben und deshalb in ihrem Finanzgebaren den grundlegenden ...vorschriften unterworfen werden sollte. Die Klägerin sollte nicht wie ein am Markt operierendes, freies Wirtschaftsunternehmen behandelt werden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Dokumentation des ... verwiesen.

Der Gesellschaftsvertrag enthielt zwar keine ausdrückliche Regelung über die Gewinnlosigkeit der Klägerin, wohl aber über eine § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes - HGrG - entsprechende Abschlussprüfung und eine Prüfung durch den ..-Rechnungshof gemäß § 54 HGrG.

Bereits im ... hatte die C. ein Finanzstatut für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegründete Klägerin aufgestellt. In dem ... war geregelt, dass ein jährlicher ..-plan aufzustellen sei. Grundlage der Kosten-Kalkulationen sei die Verordnung .... (ohne Kalkulationsansätze für Abschreibungen, Wagniskosten, Zinsen und Gewinn). Die Investitionen sollten gesondert finanziert werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das ... verwiesen.

Im ... wurde zwischen der Klägerin und der C. eine Rahmenvereinbarung für die Durchführung der Aufgaben der Klägerin geschlossen. Darin wurde nochmals geregelt, dass die Klägerin an das Finanzstatut gebunden sei. Außerdem wurde die Verpflichtung zu Selbstkosten zu leisten nochmals bekräftigt (insbesondere § 2 der Rahmenvereinbarung). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Rahmenvereinbarung verwiesen.

Wie schon vor Gründung der Klägerin geplant, erließ der ... im ... das Gesetz ... - (im folgenden Sondergesetzt -SG-) ... - ... -, mit dem weitgehend die zuvor von Behörden wahrgenommenen Aufgaben im Bereich der ... auf die Klägerin übertragen wurden. § 2 des SG regelte, dass die Haushaltsmittel, die die Klägerin im Rahmen der von ihr wahrgenommenen Aufgaben weiterleiten sollte, ihr zur Bewirtschaftung übertragen werden sollten. In § 3 des Gesetzes war das Prüfungsrecht des Rechnungshofs gesetzlich niedergelegt. Danach prüfte der Rechnungshof die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Klägerin. Für das Prüfungsverfahren galten die §§ 89 bis 91 und 94 bis 96 der Bundeshaushaltsordnung - BHO - entsprechend.

Auf der Basis dieser Rechtsgrundlagen, insbesondere des ...Finanzstatuts und der Rahmenvereinbarung erfolgten jeweils Ausführungsvereinbarungen zwischen der Klägerin und der Alleingesellschafterin. Darin wurden entsprechende Kostenerstattungen zunächst auf der Basis veranschlagter Kosten beantragt und später entsprechend den tatsächlich angefallenen Kosten abgerechnet. Auf die Anlagen zur Klagebegründung wird insoweit Bezug genommen.

In der Zeit nach der Gründung war die Klägerin entsprechend ihrer gesellschaftsrechtlichen Zielsetzung tätig. Sie gab in den Jahren 1990 bis 1994 für die hier streitigen Zeiträume die Körperschaftsteuererklärungen ab. Auf der Basis der Erklärungen ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Körperschaftsteuerbescheide für alle Streitjahre. Ebenso ergingen entsprechende Gewerbesteuermessbescheide, Bescheide über die Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG und zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens.

Im Februar 1994 wurde eine Betriebsprüfung bei der Klägerin angeordnet, die im ... begann und am ... unterbrochen wurde, weil auf Ministeriumsebene geklärt werden sollte, ob die satzungsgemäße Gewinnlosigkeit der Klägerin zu verdeckten Gewinnausschüttungen führt oder nicht. Im Jahr 1998 wurde die Betriebsprüfung wieder aufgenommen. Der Beklagte kam zu der Auffassung, dass in der Gewinnlosigkeit der Klägerin eine verdeckte Gewinnausschüttung liege und schätzte der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttungen mit jeweils 2% der Kosten. Insoweit wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom ... mit allen Anlagen verwiesen.

Auf der Basis dieser Rechtsauffassung erließ der Beklagte unter dem ... und dem ... und ... die hier streitbefangenen Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträgen 1989 bis 1993 sowie inzwischen nicht mehr streitbefangene Änderungsbescheide zu den Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG und zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens.

Gegen alle geänderten Bescheide wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Der Beklagte wies die Einsprüche, die sich hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 am Berichtigungsbescheid vom ... fortsetzten, mit mehreren Einspruchsentscheidungen vom ... als unbegründet zurück.

In den Einspruchsentscheidungen zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

vertrat er insbesondere die Auffassung, dass die Gewinnerzielungsabsicht zur Eigenart eines Gewerbebetriebes gehöre. Die angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sei das Mindestmaß dafür, was der Gesellschaft verbleiben müsse. Auch bei einer GmbH mit staatlichen Aufgaben, bei der durch Umsatzrückvergütungen nicht ausreichend Gewinn verblieben sei, habe der BFH verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen. Dies habe der BFH damit begründet, dass die allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, zu denen auch § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gehöre, auch Anwendung fänden, wenn Körperschaften des öffentlichen Rechts Gesellschaften mit beschränkter Haftung gründeten und diesen eigene Aufgaben übertrügen. Es fehle an einer Rechtsgrundlage, die eine Ausnahme begründen könnte. Bei der Klägerin als einer Managementgesellschaft wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer mit der bloßen Kostenerstattung, wie sie in dem ... vorgesehen sei, nicht einverstanden gewesen. Er hätte auf einen Gewinnaufschlag bestanden. Im Weiteren begründete der Beklagte warum er eine Schätzung des notwendigen Gewinnaufschlags mit 2% der Kosten für angemessen halte. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer verwiesen.

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgt sie in Übereinstimmung mit dem außergerichtlichen Vorbringen weiterhin das Ziel, der Rückgängigmachung der vom Beklagten vorgenommenen Änderungen, soweit sie auf der angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 2% der jährlichen Kosten beruhen.

Unter Bezugnahme auf den unstreitigen Lebenssachverhalt verweist die Klägerin nochmals darauf, dass sie eine Eigengesellschaft der C. sei. C. sei ihr einziger Kunde gewesen. Er habe sie über den von ihm mehrheitlich gestellten Aufsichtsrats auch gesteuert. Sie sei nicht zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken gegründet worden, sondern zur Erfüllung hoheitlicher und anderer öffentlicher Aufgaben. Zu diesem Zwecke sei sie insbesondere mit dem Recht hoheitliche Maßnahmen zu ergreifen, beliehen worden. Ausfluss dieser Situation sei auch ihre Gewinnlosigkeit. Sie sei als öffentlichen Zwecken dienende Gesellschaft schon bei ihrer Gründung dem Prinzip der modifizierten Aufwandsdeckung unterworfen worden, welches eine Gewinnerzielung ausschließe. Das Prinzip der modifizierten Aufwandsdeckung sei auch tatsächlich in allen hier streitbefangenen Jahren realisiert worden.

Bei dieser Ausgangslage könne die Gewinnlosigkeit nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Sie sei nicht nur gesellschaftsrechtlich zulässig, sondern könne auch nicht durch die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG generell korrigiert werden. Das ergebe sich bereits aus der Existenz gemeinnütziger Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Eine Korrektur über § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dürfe vielmehr erst dann erfolgen, wenn Gewinne, welche die vorgeblich gewinnlose Gesellschaft tatsächlich erwirtschafte, durch gewinnabsaugende Vereinbarungen auf den oder die Gesellschafter verschoben würden. Nur insoweit sei es gerechtfertigt, den Begriff der vGA über seinen Wortlaut hinaus auch auf den Fall der verhinderten Vermögensmehrung anzuwenden.

Auch bei Vornahme eines Fremdvergleichs könne keine vGA angenommen werden. Zwar sei im vorliegenden Fall ein Fremdvergleich letztlich nicht möglich, weil der C. der einzige Abnehmer der von der Klägerin in Verfolgung ihres Gesellschaftszwecks erbrachten Leistungen war und andererseits nur die Klägerin die ihr auf der Grundlage des SG übertragenen - hoheitlichen - Aufgaben erbringen konnte. Selbst wenn man aber diese Umstände ignorierte und einen Fremdvergleich vornähme, würde dies nicht zu der Feststellung führen können, dass ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer auf die Erzielung eines Gewinns bestanden hätte. Vielmehr hätte sich auch dieser mit der durch die rechtlichen Rahmenbedingungen vorgegebenen reinen Kostenerstattung ohne Gewinnaufschlag abfinden müssen.

Der gegenteilige Vortrag des Beklagten beruhe ausschließlich auf der Aufstellung von Behauptungen. Dies sei unzureichend. Der Beklagte müsse die von der Klägerin bestrittenen Behauptungen, da sie unstreitig in seinen Beweislastbereich fielen, beweisen, um eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen zu können.

Unter Bezugnahme auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, insbesondere die in BFH/NV 2000, 1502, und BStBl II 2000, 496, veröffentlichten Entscheidungen, weist die Klägerin darauf hin, dass es zu Korrekturen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG immer nur dann kommen könne, wenn die Überzeugung gewonnen werden könne, dass für Verlust oder Gewinnlosigkeit gesellschaftliche und damit ertragsteuerlich unbeachtliche Beweggründe maßgebend gewesen seien. Insbesondere in der Entscheidung in BStBl II 2000, 496, habe der BFH akzeptiert, dass es Gesellschaften mit beschränkter Haftung gebe, bei denen auf Grund spezieller gesetzlicher Vorschriften ausgeschlossen sei, dass sie einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen könnten. Derartige Gesellschaften befänden sich in einer anderen Situation, als "normale" Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Bei derartigen Gesellschaften würde je nach Rechtslage auch ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auf einen Gewinnaufschlag verzichten. Deshalb könne unter diesen Konditionen nicht angenommen werden, dass ein solcher Verzicht aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung erfolgt wäre und dass deswegen im Umfang der dadurch bedingten verhinderten Vermögensmehrungen verdeckte Gewinnausschüttungen vorlägen.

Nach Überzeugung der Klägerin stellt sie bei Berücksichtigung des unstreitigen Lebenssachverhaltes eine derartige Gesellschaft dar, bei der auch ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer keinen Gewinnaufschlag hätte durchsetzen können. Ihre weitgehende Eingliederung in die ..., die Verpflichtung auf das modifizierte Kostendeckungsprinzip, die Vorgaben durch das Finanzstatut und die Überprüfung durch den Rechnungshof verbunden mit dem nahezu ausschließlichen Tätigwerden gegenüber der Alleingesellschafterin führten dazu, dass die Gewinnlosigkeit als strukturbedingt, also durch die spezifischen hoheitlichen Funktionen ausgelöst, anzusehen sei. Das schließe es aus, die Gewinnlosigkeit der Klägerin als gesellschaftlich veranlasst anzusehen.

Die entsprechende Minderung der Gewinne der Klägerin in den Streitjahren führe

zu einer entsprechenden Minderung der Gewerbeerträge. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Klagebegründungsschriftsatz vom 22. August 2000 und die Ergänzung vom 31. Oktober 2003 verwiesen.

**Die Klägerin beantragt,**

die Körperschaftsteuerbescheide ... bis ... und die Gewerbesteuermessbetragsbescheide ... bis ... in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom ... dahingehend abzuändern, dass bei der Berechnung der Steuern nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Gewinnlosigkeit der Klägerin ausgegangen wird,

hilfsweise zur Körperschaftsteuer ... von der gleichen Berechnungsweise bei der Berechnung der Steuer auszugehen, wie sie vom Beklagten für die Jahre ... bis ... zugrundegelegt wurde,

weiter hilfsweise, die Revision im Unterliegensfalle zuzulassen.

**Der Beklagte beantragt,**

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist der Beklagte auf die Einspruchsentscheidung. Er hält weiter an der in der Einspruchsentscheidung dargelegten Rechtsauffassung fest. Seines Erachtens führen die von der Klägerin angeführten neueren BFH-Urteile nicht zu einer geänderten Rechtsauffassung. Sie seien nicht vollständig auf den vorliegenden Sachverhalt übertragbar.

Auch auf ausdrückliche Nachfrage in der mündlichen Verhandlung, warum die Klägerin trotz gesetzlich vorgegebener Gewinnlosigkeit zur Gewinnerzielung verpflichtet gewesen sein solle, vermochte der Beklagte keine Begründung für seine Rechtsauffassung zu geben.

## Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet.

Die angefochtenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig, da der Beklagte zu Unrecht

davon ausgegangen ist, dass die Gewinnlosigkeit der Klägerin zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form der unterlassenen Vermögensmehrung geführt hat und deshalb insoweit zu Unrecht die Gewinne und Gewerbeerträge der Streitjahre erhöht hat.

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens verdeckte Gewinnausschüttungen - vGA - zu berücksichtigen; sie mindern das Einkommen nicht. Für die Ermittlung des Gewerbeertrages gilt Entsprechendes (§ 7 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes).

Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (BFH-Urteil vom 11.12.1991 I R 49/90, BFHE 166, 545, BStBl II 1992, 434). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH-Urteil vom 16.3.1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; BFH-Urteil vom 17.9.2003 I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182).

Die Annahme einer vGA ist hiernach im Streitfall nicht gerechtfertigt. Es kann im Streitfall keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste verhinderte Vermögensmehrung im Sinne der vom BFH entwickelten und vom erkennenden Senat in ständiger Rechtsprechung angewandten Definition der vGA festgestellt werden.

Entgegen der Auffassung des Beklagten lässt sich zunächst nicht aus der Eigenart des Gewerbebetriebes ableiten, dass die - satzungsmäßige - Gewinnlosigkeit der Klägerin den Rückschluss auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung unterlassener Vermögensmehrung zulasse.

Der Beklagte hat insoweit auf Abschnitt 8 Abs. 1 Nr. 3 der Gewerbesteuerrichtlinien 1989 verwiesen. Dieser Verweis ist schon deshalb ungeeignet, die Rechtsauffassung des Beklagten zu stützen, weil er Kapitalgesellschaften nicht betrifft. Abschnitt 8 Abs. 1 Nr. 3 der Gewerbesteuerrichtlinien 1989 verweist auf die allgemeine Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebes in § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG -. Die Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaften ergibt sich aber aus § 2 Abs. 2 des Gewerbesteuergesetzes - GewStG - , knüpft ausschließlich an die Rechtsform an und setzt nicht voraus, dass überhaupt eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 22.8.1990 I R 67/88, BStBl II 1991, 250).

Die Annahme einer vGA lässt sich auch nicht losgelöst von den Besonderheiten des Einzelfalles auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH stützen, wonach es

die Aufgabe einer GmbH als eines Erwerbsunternehmens ist, Gewinne zu erzielen und nach Möglichkeit zu steigern.

Die vom Beklagten herangezogene Rechtsprechung betrifft durchgängig Situationen, bei denen die Annahme gerechtfertigt erschien, dass die jeweiligen Geschäftsführer aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auf die Möglichkeit verzichtet hatten Gewinne zu erzielen oder zu steigern. Die Aussage des BFH, dass es die Aufgabe einer GmbH sei, Gewinne zu erzielen und nach Möglichkeit zu steigern, ist jeweils in dem konkreten Kontext des zu entscheidenden Falles zu verstehen. Der BFH hat keinen allgemeinen Rechtssatz aufgestellt, dass die Gewinnlosigkeit einer GmbH den Rückschluss auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zulasse. Vielmehr betreffen die Ausführungen des BFH jeweils die Durchführung des Fremdvergleichs unter den konkreten Gegebenheiten des jeweiligen Sachverhalts.

So betraf der vom Beklagten unmittelbar herangezogene Fall (BFH-Urteil vom 17.2.1993 I R 3/93, BStBl II 1993, 457) die Frage, ob aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung die Kosten der Einführung eines neuen Produktes von der Tochter-Vertriebsgesellschaft statt von der Mutter-Produktionsgesellschaft getragen wurden. Der BFH hat in der Entscheidung deutlich gemacht, dass eine vGA nur dann vorliege, wenn bei Anwendung der branchentypischen Verhaltensweisen ein höherer Gewinn für die Tochtergesellschaft verblieben wäre oder die Tochtergesellschaft bei kaufmännischer Prognose erkennen musste, dass mit der Produkteinführung kein Gewinn zu erzielen war.

Tendenziell in die gleiche Richtung zielt die Entscheidung im BStBl II 1981, 492 (BFH-Urteil vom 16.4.1980 I R 75/78), bei der es um die Frage ging, ob die Veräußerung von Produkten unter dem Marktpreis eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung hatte.

In den Verfahren BStBl II 1978, 234; 1988, 25; 1989, 854 (BFH-Urteile vom 5.10.1977, I R 230/75; vom 10. 6.1987 I R 149/83; vom 28.6.1989 I R 89/85) ging es um Umsatztantiemen oder eine Gewinnbeteiligungsabrede, die dazu führten, dass der Gesellschaft die Möglichkeit zu einer Gewinnsteigerung praktisch genommen war. In Anbetracht der Tatsache, dass die Begünstigten jeweils Gesellschafter waren, stellte sich die Frage der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung des faktischen Gewinnsteigerungsverzichts.

Aus keiner der Entscheidungen lässt sich ein allgemeiner Rechtssatz ableiten, dass Gewinnlosigkeit grundsätzlich zu einer vGA führt. Folgerichtig hat der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung ausgeführt, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG keine allgemeine Ermächtigung zur pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben beinhalte. Vielmehr blieben unternehmerische Fehlentscheidungen und hierdurch ausgelöste Verluste einer Kapitalgesellschaft betrieblich veranlasst und seien prinzipiell steuerlich hinzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 8.7.1998 I R 123/97, BFHE 186, 540; BFH/NV 1999, 269, bezogen auf Risikogeschäfte).

Auch für eine Gewinnlosigkeit verhalte es sich im Grundsatz nicht anders, und zwar gleichviel, ob diese satzungsmäßig verankert sei oder nicht (vgl. auch § 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Zu Korrekturen könne es immer nur dann kommen, wenn die Überzeugung gewonnen werden könne, dass für Verlust oder Gewinnlosigkeit gesellschaftliche und damit ertragsteuerlich unbeachtliche Beweggründe maßgebend gewesen seien (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.8.1998 I R einer 21/98, BFHE 187, 18, BStBl II 1999, 99; vom 13.8.1997 I R 85/96, BFHE 184, 311, BStBl II 1998, 161; vom 10.7.1996 I R 108-109/95, BFHE 181, 277, BStBl II 1997, 230, sowie BFH/NV 1999, 269; vgl. auch Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, Die Körperschaftsteuer, KStG n. F. Anhang zu § 8 Abs. 3, Stichwort Gewinnaufschlag).

Auch aus der Tatsache, dass die Klägerin eine Managementgesellschaft war und derartige Gesellschaften grundsätzlich neben einer Kostenerstattung auch Gewinne anstreben, kann keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung abgeleitet werden.

Der gegenteilige Schluss des Beklagten ignoriert die Besonderheiten des Streitfalles. Entgegen der Auffassung des Beklagten hätte ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich grundsätzlich auch die Klägerin messen lassen muss, unter den für die Klägerin gegebenen Umständen ebenfalls auf einen Gewinnaufschlag verzichten müssen.

Das ergibt sich nach Überzeugung des erkennenden Senats aus der besonderen Struktur der Klägerin als einem Unternehmen der öffentlichen Hand, bei dem auf Grund spezialgesetzlicher Regelung die Erzielung von Gewinnen ausgeschlossen war.

Unternehmensgegenstand der Klägerin war - wie im Tatbestand dargelegt - die Erfüllung der ihr in § 1 des SG zugewiesenen Verwaltungsaufgaben im Rahmen der ..., der Koordination der ... und die .... Bei der Klägerin handelte es sich also in den Streitjahren um ein Unternehmen, dessen sich der ... bediente und in das die besagten Verwaltungsaufgaben im Bereich der ... als - öffentliche - Aufgaben aufgrund entsprechender gesetzlicher Regelung ausgelagert worden sind. Bei der Umsetzung dieser Aufgaben bewegte sich die Klägerin in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 ...). Auf Grund des vor ihrer Errichtung erlassenen ..., der Rahmenvereinbarung und der Ausführungsvereinbarungen zu den einzelnen Streitjahren war die Klägerin verpflichtet nach dem Kostendeckungsprinzip zu arbeiten.

Seit Erlass des SG im ... war diese Verpflichtung gesetzlich vorgegeben. Dies ergibt sich insbesondere aus §§ 2, 3 des SG Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 2 des SG sollten die Mittel für die der Klägerin übertragenen Aufgaben in den Einzelplänen der ...-ressorts veranschlagt und der Klägerin entsprechend § 9 der Bundeshaushaltsordnung - BHO - zur Bewirtschaftung übertragen werden. Die Klägerin wurde damit den Haushaltsvorschriften, die für die öffentliche Hand gelten, unterworfen. Das ergibt sich auch aus den in § 3 des SG genannten

Vorschriften, nach denen der Rechnungshof die Klägerin prüfen sollte. Diese umfassen u. a. die §§ 89 bis 91 der BHO, in denen insbesondere in § 90 BHO die Einhaltung der öffentlich-rechtlichen Haushaltsvorschriften zur Überprüfung gestellt wird. § 92 BHO, in dem die Prüfung staatlicher Betätigungen bei privatrechtlichen Unternehmen geregelt ist und der die Beachtung kaufmännischer Grundsätze vorsieht, ist in § 3 SG ausdrücklich nicht zur Anwendung vorgegeben.

Die dargestellten gesetzlichen Regelungen stellten danach sicher, dass die Klägerin kein gewöhnliches wirtschaftliches Unternehmen wurde, sondern eine GmbH, die hoheitliche Aufgaben auf Grund spezieller gesetzlicher Übertragung wahrzunehmen hatte und die speziellen Regelungen über das öffentliche Finanzgebaren unterworfen wurde.

Für derartige Gesellschaften gilt - wie auch der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung anerkennt (vgl. BFH-Urteil vom 29. März 2000 I R 32/99, BFHE 192, 59; BStBl II 2000, 496, zu einer vergleichbaren Situation), nicht das so genannte Ertrags-, sondern das so genannte Kostendeckungsprinzip. Auch der BFH (a. a. O.) geht dabei davon aus, dass bei öffentlich-rechtlich beherrschten Gesellschaften, denen auf Grund spezialgesetzlicher Regelung untersagt ist, einen angemessenen Gewinnaufschlag zu verlangen, der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter ebenfalls auf einen Gewinnaufschlag verzichten würde. Folglich ließe sich auch nicht annehmen, dass ein solcher Verzicht aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung erfolge und deshalb im Umfang der dadurch bedingten verhinderten Vermögensmehrungen verdeckte Gewinnausschüttungen vorlägen.

Der erkennende Senat befindet sich mit seiner Auffassung, dass bei der Auslagerung hoheitlicher Aufgaben auf Gesellschaften des Privatrechts ggf. die besonderen Bindungen des öffentlichen Rechts zu beachten sind, nicht nur in Übereinstimmung mit der neueren Rechtsprechung des BFH (BStBl II 2000, 496), sondern auch mit der Rechtsprechung anderer oberster Bundesgerichte. So hat der Bundesgerichtshof - BGH - in einer aktuellen Entscheidung den Geschäftsführer einer städtischen Energieversorgungs-GmbH als Amtsträger im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c StGB qualifiziert (BGH-Urteil vom 14.11.2003 2 StR 164/03, NJW 2004, 693). Die ständige Rechtsprechung des BGH zum Zivilrecht betont, dass die Verwaltung sich ihren öffentlich-rechtlichen Pflichten nicht dadurch entziehen könne, dass sie Aufgaben auf privatrechtliche Gesellschaften übertrage. Insbesondere sei davon auszugehen, dass die in den Formen des Privatrechts handelnde Verwaltung die grundlegenden Prinzipien öffentlicher Finanzgebarung zu beachten habe (vgl. z. B. BGH-Urteil vom 5.4.1984 III ZR 12/83, BGHZ 91, 84) bzw. ggf. zur kostenlosen Bereitstellung von Einrichtungen für öffentliche Zwecke verpflichtet sei (BGH-Beschluss vom 24.5.2000 III ZR 252/99, Die öffentliche Verwaltung - DÖV - 2000, 919).

Wenn aber öffentlich-rechtliche Vorschriften den Geschäftsführer einer öffentlich beherrschten GmbH gegebenenfalls zwingen, wegen der Verpflichtung auf das Kostendeckungsprinzip auf einen Gewinnaufschlag oder - wie die letztgenannte

Entscheidung des BGH zeigt - sogar auf ein Entgelt zu verzichten, bedarf die vom Beklagten aufgestellte Behauptung, dass der Gewinnverzicht auf gesellschaftlichen Gründen beruht, der Darlegung und ggf. des Beweises unter Berücksichtigung der jeweils einschlägigen öffentlich-rechtlichen Vorschriften. Jedenfalls kann eine aus gesellschaftsrechtlichen Gründen veranlasste Unterlassung einer Vermögensmehrung nur dann angenommen werden, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür festgestellt werden können, dass trotz der spezialgesetzlichen Vorgaben eine Vermögensmehrung möglich gewesen wäre und der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer darauf nicht verzichtet hätte.

Einen derartigen Sachverhalt hat der Beklagte nicht einmal im Ansatz vorgetragen. Er hat lediglich die Behauptung aufgestellt, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer wäre mit der bloßen Kostenerstattung ohne Gewinnaufschlag nicht einverstanden gewesen. Er hat sich dabei mit den konkreten spezialgesetzlichen Vorgaben nicht auseinander gesetzt. Dies ist unzureichend. Jedenfalls in Fällen, wie dem vorliegenden, in denen die betroffene Gesellschaft umfangreich und detailliert zu den gesetzlichen und untergesetzlichen Vorgaben, die ihres Erachtens eine Gewinnerzielung ausgeschlossen haben, vorträgt, muss die Finanzbehörde zur Erfüllung der ihr obliegenden Darlegungslasten Gründe vortragen, die einen Rückschluss auf eine gesellschaftliche Veranlassung der Gewinnlosigkeit zulassen.

Unabhängig vom fehlenden Vortrag des Beklagten sind im Streitfall auch keine Gründe für einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht auf Vermögensmehrungen ersichtlich. Die Gewinnerzielung war durch das SG ausgeschlossen.

Der Senat hat keine Bedenken, den gesamten Streitzeitraum einer einheitlichen Betrachtung zu unterwerfen, auch wenn das SG erst in der Mitte des 2. Streitjahres in Kraft getreten ist. Wie sich aus der Dokumentation des ... bzgl. der Neuordnung des deutschen ... (vgl. S. 6 der Dokumentation) ergibt, waren die Eckwerte des Gesetzes bereits vor Gründung der Klägerin beschlossen. Dies ergibt sich teilweise auch aus der Dokumentation über das Gesetzgebungsverfahren (Parlamentsarchiv Gesetzesdokumentation: Signatur ...), insbesondere dem Gesetzentwurf der Bundesregierung (Bundestagsdrucksache ...) vom .... In der Gesetzgebungsbegründung wird neben den bereits dargestellten Fragen der Übertragung hoheitlicher Befugnisse insbesondere die Verpflichtung der Klägerin auf die Grundsätze der Bundeshaushaltsordnung und die Verpflichtung zur Wettbewerbsneutralität betont, weil die Klägerin insoweit die Aufgaben des auftraggeberseitigen Managements für den ... erfülle (BT-Drs. ..., insbesondere S. 5 und 7).

Für die Geschäftsführer der Klägerin waren daher sowohl aus den unmittelbar getroffenen Absprachen (..., Rahmenvereinbarung), als auch aus dem konzipierten Gesetz bzw. des vor Ablauf des ersten Streitjahres im Parlament eingebrachten Gesetzesentwurf die Rahmenbedingungen ihres Handelns bekannt. Das spätere Inkrafttreten des SG beruht lediglich auf den Besonderheiten des

parlamentarischen Verfahrens.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen bei gewinnlosen Kapitalgesellschaften, die von öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben (vgl. die Generalregelung für den Bund in § 44 Abs. 3 BHO) gegründet werden und ggf. spezialgesetzlichen Beschränkungen unterliegen, ein häufig auftretendes Problem darstellt, welches durch eine Leitentscheidung des BFH geklärt werden sollte.