

---

**Datum:** 05.08.2003  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 3358/02  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2003:0805.13K3358.02.00

---

**Tenor:**

Unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 23.05.02 werden die Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bis 1998 vom 15.02.00 geändert, indem die darin gemäß § 8a KStG fiktiv zu Grunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttungen rückgängig gemacht werden. Die weiteren Berechnungen werden dem Beklagten übertragen, der das Ergebnis der Neuberechnung der Klägerin unverzüglich formlos mitzuteilen und nach Rechtskraft dieses Urteils die Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bis 1998 mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben hat.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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

---

**Tatbestand**

- |                                                                                                                                                                                      |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| Die Beteiligten streiten um die Anwendung und Auslegung des § 8a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der in den Streitjahren 1996 bis 1998 geltenden Fassung.                   | 1 |
| Die Klägerin wurde am <u>31. 8. 1995</u> von dem Bauingenieur K und dem Kaufmann S gegründet zwecks An- und Verkaufs von Grundbesitz sowie Errichtung von Hoch- und Tiefbauten durch | 2 |
|                                                                                                                                                                                      | 3 |

Dritte. Konkreter Anlass war die inzwischen verwirklichte Absicht, gegenüber dem Kölner Mediapark in der Maybachstraße ein Wohn- und Geschäftshaus mit einer Bausumme von rund 10 Mio DM als Teileigentum zu errichten und zu veräußern. Die Firma A aus Istanbul (A) als Darlehensgeberin und die Klägerin als Darlehensnehmerin schlossen am 20. 9. 1995 einen Darlehensvertrag über 1.350.000 DM ohne Vereinbarung einer Sicherung und mit einer Verzinsung von 8 % jährlich. Am 10. 4. 1996 erwarb der zu einem Drittel an der A beteiligte dortige Geschäftsführer Y 49 vH des Stammkapitals der Klägerin. Ab 28. 9. 1998 haben sich auch die weiteren Gesellschafter K und T der A an der Klägerin beteiligt (mit Y insgesamt zu 37,5 vH).

Der Beklagte sah in Anwendung des § 8a KStG in den Zinszahlungen fiktive verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), wobei sich die Beträge im Einzelnen aus Tz. 18 (S. 7 und 8) des Betriebsprüfungsberichts vom 12. 12. 2000 ergeben. Der Beklagte meint, unter fremden Dritten hätte die Klägerin kein derartiges ungesichertes Darlehen erhalten. Die Einsprüche gegen die nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheide vom 15. 2. 2001 wurden durch Einspruchsentscheidung vom 23. 5. 2002 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Klägerin hält § 8a KStG in ihrem Falle für nicht anwendbar. Sie meint, auch unter fremden Dritten hätte sie das Darlehen ohne Sicherung erhalten, zumal entsprechende grundbuchliche Belastungen die erforderlichen weiteren Kredite und damit die Verwirklichung des geplanten Objekts verhindert hätten. Die Darlehensgeberin A habe den Einstieg in den deutschen Bauparkt gesucht und das Bauobjekt als Generalunternehmer errichten wollen. Daher habe sie das Darlehen im eigenen Interesse gewährt, das nicht an der Beteiligung an der Klägerin, sondern in der Errichtung des Objekts gelegen habe. Hätte die A die Beteiligung als Sicherheit gewollt, so hätte sie das Darlehen von vornherein nur unter dieser Bedingung gegeben. Das deutsche Sicherheitsdenken sei hier nicht als Maßstab anzusetzen. Unerheblich sei, dass sich an der Klägerin später die Gesellschafter der A beteiligten.

Der weitere Sachvortrag der Klägerin ergibt sich aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung, auf deren Inhalt Bezug genommen wird.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 23. 5. 2002 die Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bis 1998 vom 15. 2. 2000 zu ändern, indem die darin gemäß § 8a KStG zu Grunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttungen für 1996 in Höhe von 50.466 DM, für 1997 in Höhe von 101.039 DM und für 1998 in Höhe von 106.127 DM rückgängig gemacht werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte hält den Ausführungen der Klägerin entgegen, diese habe nicht nachgewiesen, dass sie das Darlehen bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten hätte. Auch wenn ein solcher ebenfalls in den deutschen Bauparkt hätte einsteigen wollen, hätte er der bei Abschluss des Darlehensvertrages erst seit zwanzig Tagen bestehenden Klägerin selbst unter Einbeziehung der Mentalität der Vertragspartner wohl kaum ein ungesichertes Darlehen in dieser Höhe gegeben. Dass es zu keiner grundbuchlichen Absicherung gekommen sei, habe an der Gesellschafterstellung gelegen, was die Prozessbevollmächtigte der Klägerin während der Betriebsprüfung selbst eingeräumt habe. Unerheblich sei es, dass bei Abschluss des Darlehensvertrages eine der

Darlehensgeberin A nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) noch nicht wesentlich an der Klägerin beteiligt gewesen sei, weil nicht die Hingabe, sondern das Stehenlassen des Darlehens für die Anwendung des § 8a KStG entscheidend sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Darlehensvertrag vom 9./20. 9. 1995 und die zeitliche Übersicht vom 19. 7. 2000 verwiesen, aus der sich die Summen und Daten der Auszahlungen, Rückzahlungen und Zinsen des Darlehens ergeben, ferner auf Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichts vom 12. 12. 2000 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15. 5. 2002. 12

## Entscheidungsgründe 13

Die Klage ist begründet. Die Klägerin wird durch die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide insoweit rechtswidrig in ihren Rechten verletzt, als diesen in Anwendung des § 8a KStG (fiktive) vGA zu Grunde liegen. 14

Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich, d. h. zu mehr als einem Viertel (§ 8a Abs. 3 Satz 1 KStG), am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, gelten nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG als vGA, 15

-- wenn (wie hier bei dem verzinslichen Darlehen) eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und 16

-- soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Dreifache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, 17

-- es sei denn, die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können oder (was hier nicht in Betracht kommt) es handelt sich um Mittelaufnahmen zur Finanzierung banküblicher Geschäfte. 18

Satz 1 ist nach Satz 2 dieser Vorschrift (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) auch bei Vergütungen für Fremdkapital anzuwenden, das die Kapitalgesellschaft von einer dem Anteilseigner nahestehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, die nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigt ist, oder von einem Dritten erhalten hat, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann. Nach § 1 Abs. 2 AStG ist eine Person dem Anteilseigner unter anderem dann nahestehend, wenn eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich, d.h. mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. 19

Die Anwendung des § 8a KStG scheitert entgegen der Auffassung des Beklagten daran, dass der Klägerin der tatbestandseinschränkende Fremdvergleichsnachweis gelungen ist. Denn sie hätte das verzinsliche Darlehen nicht nur unter sonst gleichen Umständen, d.h. ohne grundbuchliche Absicherung, von einem fremden Dritten potentiell erhalten können, sondern hat es sogar tatsächlich von einem fremden Dritten erhalten. Bei der ungesicherten Kreditvergabe bestand nämlich noch nicht das spätere Näheverhältnis der Klägerin zum Darlehensgeber. 20

Auch wenn die Klägerin das Fremdkapital im Sinne des positiven Tatbestandsmerkmals des ersten Relativsatzes des § 8a Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit Satz 2 KStG und § 1 Abs. 2 21

AStG von einem Anteilseigner bzw. einer diesem nahestehenden Person "erhalten hat", weil insoweit wegen der sprachlichen Ausdrucksweise in der Perfektform auch eine erst spätere Beteiligung erfasst wird, ist daraus nicht der Schluss zu ziehen, damit könne der sich erst später beteiligende bzw. nahestehende Kapitalgeber für den Fremdvergleich im Sinne des negativen Tatbestandsmerkmals gemäß dem einschränkenden Satzteil in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht mehr herangezogen werden. Insofern ist aus sprachlogischen Gründen eine präzise Trennung vorzunehmen.

Unerheblich ist, dass nicht jeder fremde Dritte das mit einer ungesicherten Kreditvergabe stets verbundene besondere Risiko einzugehen bereit gewesen wäre und dass entsprechend den Vorstellungen des Beklagten eine Kreditvergabe in dieser Größenordnung dann gar nicht erst zu Stande gekommen wäre, weil die Klägerin unmittelbar nach ihrer Gründung noch keine dafür ausreichenden Grundbuchabsicherungen hätte zur Verfügung stellen können und weil derartige Belastungen die erforderlichen weiteren Kredite und damit die Verwirklichung des geplanten Objekts verhindert hätten. Für den Fremdvergleich genügt es, dass es einen zu einem ungesicherten Kreditrisiko bereiten fremden Dritten tatsächlich gegeben hat und dass ein derartiges Verhalten auch aus unternehmerischer Sicht nicht nur sinnvoll sein kann, sondern auch erforderlich ist, wenn wie hier gemeinsame Marktchancen anders nicht verwirklicht werden könnten. 22

Es besteht kein Anlass, die vereinbarten Zinsen als unangemessen anzusehen, so dass auch von daher keine (fiktiven) vGA in Erwägung zu ziehen sind. 23

Somit hat die Klage Erfolg, wobei sich die Nebenentscheidungen zur Übertragung der Berechnungen, zur Kostentragung, zur vorläufigen Vollstreckbarkeit und zu deren Abwendung aus den §§ 100 Abs. 2 Satz 2 und 3, 135 Abs. 1, 151 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie den §§ 708 Nr. 10 und 711 der Zivilprozessordnung (ZPO) ergibt. 24