
Datum: 18.05.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 4828/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0518.13K4828.06.00

Tenor:

Die Bescheide über die Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG 2000 und die ge-sonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2000 werden dahingehend abgeändert, dass das Einkommen nach § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG auf 3.339.437 DM vermindert und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf 18.495.867 DM erhöht wird.

Die Körperschaftsteuer 2000 wird weiterhin mit 0 € festgesetzt.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen Klägerin und Beklagter je zur Hälfte.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kosten-erstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren, ob Aufwendungen der Klägerin im Zusammenhang mit einer schottischen Tochtergesellschaft steuerlich zu berücksichtigen

2

sind.

Die Klägerin ist eine 1988 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH -. 3
Gegenstand ihres Unternehmens ist im Wesentlichen die Herstellung, die Entwicklung, die Konstruktion und der Vertrieb sowie die Vermietung von Maschinen aller Art, insbesondere von ... einschließlich der Werkzeuge und Ersatzteile sowie der Durchführung damit zusammenhängender Geschäfte.

Nach Lage der Akten (u. a. Bilanz der Tochtergesellschaft) gründete die Klägerin zusammen 4
mit ihrem Gesellschafter M mit Eintragung vom 5. März 1999 in Schottland eine Tochtergesellschaft (K Limited) mit einem Stammkapital von zwei britischen Pfund (Anteil der Klägerin ein Pfund). Ausweislich des Protokolls über die Gesellschafterversammlung, in der die Auflösung der Tochtergesellschaft beschlossen wurde, war neben der Klägerin der Gesellschafter M ebenfalls zu 50% an der Tochtergesellschaft beteiligt. Ausweislich des Bilanzberichtes des Streitjahres der Klägerin ist mit Gesellschafterbeschluss vom 19. April 1999 ein Betrag von 30.000 Pfund in die Kapitalrücklage der Tochtergesellschaft eingestellt worden.

Die Tochtergesellschaft war als Vertriebsgesellschaft geplant und sollte sich außerdem auf 5
die Entwicklung von ... konzentrieren. Ausweislich der Darstellung im Bilanzbericht der Klägerin für das Streitjahr erzielte die Tochtergesellschaft laut der zu diesem Zeitpunkt ungeprüften Jahresabschlüsse im Gründungsjahr 1999 einen Jahresfehlbetrag von ca. 12.000 Pfund. Bei Umsätzen von circa 400.000 Pfund im Streitjahr erzielte die Tochtergesellschaft einen weiteren Jahresfehlbetrag von ca. 117.000 Pfund. Sie wäre damit zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 bilanziell überschuldet gewesen.

Bereits mit Beschluss vom 16. August 2000 beschlossen die Gesellschafter die Auflösung der 6
Tochtergesellschaft und die Kündigung der Arbeitsverträge und sonstiger abgeschlossener Verträge. Die Geschäftstätigkeit der Tochtergesellschaft wurde zum 23. November 2000 eingestellt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Auszug aus dem britischen Handelsregister, das Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 16. August 2000 und den Bilanzbericht 2000 der Klägerin, S. 23 Bezug genommen. Im Rahmen der Abwicklung übernahm die Klägerin als Aufwand gebuchte Kosten in Höhe von 201.163,77 DM.

In den Erläuterungen zur Bilanz des Streitjahres betreffend das Anlagevermögen 7
dokumentiert die Klägerin ein negatives Eigenkapital der Tochtergesellschaft von 486.000 DM im Jahr 2000. Weiter ist ausgeführt, das negative Eigenkapital in Höhe von 486.000 DM resultiere im Wesentlichen aus Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschafterin. Entsprechende Forderungen habe die "Klägerin" bereits unterjährig wertberichtigt. Finanzielle Verpflichtungen aus der Einstellung des Geschäftsbetriebes bestünden für die "Klägerin" nicht. In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr wies die Klägerin eine Abschreibung auf Finanzanlagen in Höhe von 94.078,90 DM (entspricht der von der Klägerin erbrachten Einlage von 30.000 Pfund zuzüglich 1,90 DM Beteiligungswert) aus. Diese betreffen nach den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung die Abschreibung auf die schottische Tochtergesellschaft. Wegen der Einzelheiten wird auf den Jahresabschluss 2000 mit allen Anlagen Bezug genommen.

Insgesamt wies die Gewinnermittlung der Klägerin im Streitjahr daher 94.078,90 DM 8
Abschreibung auf die Beteiligung und 201.163,77 DM Ausbuchung bzw. Wertberichtigung von Forderungen aus. (Im Jahr 2002 kam es noch zu einer Zahlung an die Tochtergesellschaft, die von der Klägerin als Ertrag verbucht wurde.) Die Tochtergesellschaft selbst war bereits im Januar 2002 im Handelsregister in P gelöscht worden.

- Im Jahr 2001 gab die Klägerin ihre Steuererklärungen ab, die auf der Gewinnermittlung mit den oben dargestellten Aufwendungen beruhte. Dies führte zu einer im Wesentlichen erklärungsgemäßen Festsetzung der Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 6. Juni 2001. Die Körperschaftsteuer wurde auf null DM festgesetzt, das Einkommen nach § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG auf 3.061.170 DM festgestellt. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 vom 18. Juni 2001 wies einen verbleibenden Gewerbeverlust von 21.344.124 DM aus. Alle Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 9
- Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 18. November 2005 war zunächst eine Prüfung ab dem 19. Dezember 2005 vorgesehen, die auf Antrag der Klägerin erst im Jahr 2006 begann. Im Rahmen der Außenprüfung stellte der Prüfer die oben dargestellten Lebenssachverhalte, die zwischen den Beteiligten unstreitig sind, fest. Er vertrat aber die Auffassung, dass die im Zusammenhang mit der Liquidation der schottischen Tochtergesellschaft angefallenen Verluste durch die Übernahme von Kosten und die Ausbuchung des Beteiligungswertes - gemindert um die nachträgliche Zahlung - nach § 8b Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - in der im Streitjahr geltenden Fassung nicht abzugsfähig seien. Weitere Überlegungen hinsichtlich der hälftigen Beteiligung des Gesellschafters an der schottischen Tochtergesellschaft stellte der Beklagte nicht an. 10
- Wegen diverser weiterer Feststellungen, die zwischen den Beteiligten unstreitig sind, und dem oben dargestellten Lebenssachverhalt wurden die vorangegangenen - in der Zwischenzeit mehrfach geänderten - Bescheide über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG sowie über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - geändert. Der Körperschaftsteuerbescheid vom 15. November 2006 weist bei einer unveränderten Körperschaftsteuer von 0,00 DM ein Einkommen nach § 47 Abs. 1 Nr. 3 KStG von 3.487.057 DM aus. Der vortragsfähige Gewerbeverlust wurde mit 18.348.247 DM festgestellt. 11
- Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobener Sprungklage, mit der sie das Ziel verfolgt, ein um 295.240 DM verringertes Einkommen der Klägerin bei der Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG und der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zugrunde zu legen. Der Beklagte stimmte der Sprungklage fristgerecht zu. 12
- Die Klägerin ist mit dem Beklagten der Auffassung, dass der hier streitbefangene Lebenssachverhalt von der Regelung in § 8b Abs. 2 KStG erfasst wird. Sie vertritt jedoch die Auffassung, dass die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG gegen das Recht der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Union), hier insbesondere die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag - EG -, jetzt Art. 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV -), verstoße. Die Regelungen des Vertrages seien in jedem Mitgliedstaat der Europäischen Union als vorrangiges Recht vor den innerstaatlichen Steuergesetzen zu beachten. Das Niederlassungsrecht führe dazu, dass kein Bürger der Europäischen Union wegen seiner Staatsangehörigkeit diskriminiert (Diskriminierungsverbot) noch in anderer Weise in seinen Möglichkeiten zur Nutzung der Niederlassungsfreiheit eingeschränkt werden dürfe (Beschränkungsverbot), soweit die Einschränkungen nicht im Einzelfall gerechtfertigt seien. Eine Rechtfertigung könne nur anerkannt werden, wenn die jeweilige Maßnahme einem legitimen Ziel des staatlichen Allgemeininteresses diene, zur Zielerreichung geeignet und auch erforderlich sei und nicht zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung vergleichbarer Vorgänge führe. 13
- Im Streitjahr sei der Aufwand aus der Liquidation einer Tochterkapitalgesellschaft für eine inländische Mutterkapitalgesellschaft abziehbar gewesen, soweit die Tochtergesellschaft 14

nicht unter die Sonderregelung des erweiterten Schachtelprivilegs aus § 8b KStG gefallen sei. Die Regelung habe Beteiligungsgesellschaften erfasst, die in einem Land ansässig gewesen seien, mit dem die Bundesrepublik Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen - DBA - abgeschlossen habe. Demgegenüber sei der Aufwand aus der Liquidation einer Tochtergesellschaft im Inland uneingeschränkt abziehbar gewesen. Damit liege eine Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandsfall und auch eine Beschränkung durch die Unterschiedlichkeit der verschiedenen Steuerregelungen vor.

Nach Darstellung, dass auch die Liquidationsgewinne bei Inlands- und Auslandsfall (unter Berücksichtigung des im Streitjahr noch anwendbaren Anrechnungsverfahrens) unterschiedlich besteuert würden, führt die Klägerin aus, dass aus ihrer Sicht keinerlei Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung der Verluste bei der Liquidation bestünden. Entgegen der Darstellung des Beklagten habe die theoretische Steuerpflicht des Gewinns aus der Beteiligung im Inlandsfall in keinem Fall zu einem ungünstigeren Besteuerungsergebnis führen können, als die Steuerfreiheit des Gewinns im Auslandsfall. Insoweit wird auf die tabellarische Darstellung der Klägerin im Schriftsatz vom 12. November 2007 (Blatt 50 der Akten) verwiesen. Ein Unterschied ergebe sich nur im Verlustfall. 15

Zunächst trug die Klägerin in diesem Kontext weiter vor, dass die Verluste ihrer Tochtergesellschaft nach den Regeln in der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (jetzt Gerichtshofs der Europäischen Union) - EuGH - in dem Verfahren Marks & Spencer zu berücksichtigen seien. Nach dieser Entscheidung seien Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften in Staaten der Europäischen Union im Land der Muttergesellschaft zu berücksichtigen, wenn eine steuerliche Berücksichtigung bei der Tochtergesellschaft unter allen denkbaren Gesichtspunkten ausscheide, z. B. weil die Tochtergesellschaft vollständig liquidiert werde. 16

Der Beklagte könne sich zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nicht auf die weiteren Ausführungen des EuGH in dem Verfahren Marks & Spencer berufen. Es gehe nicht um die Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen auf verschiedene Staaten, sondern darum, dass im Streitfall die Verluste der Tochtergesellschaft in keinem Mitgliedstaat der Europäischen Union Berücksichtigung finden. Die Verluste der Tochtergesellschaft könnten sich in Großbritannien nicht auswirken, da die Tochtergesellschaft durchgängig Verluste erzielt habe und infolge der Liquidation keine Verrechnung mit positiven Einkünften erfolgen könne. 17

Im Übrigen gehe es nicht um die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft, sondern um die eigenen Verluste der Klägerin aus der Wertberichtigung der Forderungen und der Abschreibung der Beteiligung. Die Berücksichtigung der Verluste der Klägerin aus der Teilwertabschreibung auf den Beteiligungsbesitz obliege ohnehin nur der Bundesrepublik Deutschland. Eine Berücksichtigung in Großbritannien komme nach den allgemeinen Regeln der Doppelbesteuerungsabkommen nicht in Betracht. 18

Die Klägerin beantragt, 19

die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass im Körperschaft-steuerbescheid 2000 sowie den Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG für 2000 ein um 295.240,00 DM verringertes Einkommen und bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2000 ein um 295.240,00 DM höherer Gewerbeverlust festgestellt wird, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

22

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen,	23
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	24
Auch der Beklagte vertritt die Auffassung, dass die Grundsätze der EuGH-Entscheidung Marks & Spencer auf das vorliegende Verfahren keine Anwendung finden können, da es nicht um die Verluste der Tochtergesellschaft unmittelbar gehe. Streitig sei vielmehr der Abzug der mit der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen in Form der historischen Anschaffungskosten, die sich auf Grund der Kostenübernahmen erhöht hätten. Außerdem mangle es an dem eindeutigen Nachweis, dass sämtliche Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Verluste in Großbritannien ausgeschöpft worden seien.	25
Auch die von der Klägerin herangezogene Entscheidung des EuGH in der Sache Keller-Holding sei nicht einschlägig. In diesem Verfahren sei es um die faktische Steuerfreiheit bei Gewinnausschüttungen aus Inlandsbeteiligungen gegangen. Diese sei mit der Rechtssituation bei der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen nicht vergleichbar. Vielmehr sei der Gewinn aus der Veräußerung einer Inlandsbeteiligung steuerpflichtig gewesen, was dazu führe, dass auch Verluste aus einer Veräußerung zu berücksichtigen seien. Die Veräußerung einer Auslandsbeteiligung sei demgegenüber steuerfrei gestellt. Dem entspreche die Nichtberücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung. Es liege keine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte vor. Daran ändere auch die Ausschüttungsfiktion des § 41 KStG a. F. (§ 40 Abs. 4 KStG n. F.) nichts.	26
Im Rahmen der Vorbereitung der mündlichen Verhandlung wurde erst durch die Übersendung der Prüferhandakten die hälftige Beteiligung des im Streitzeitraum 50%igen Gesellschafters der Klägerin erkennbar. Die Klägerin wurde daher aufgefordert, vorzutragen, inwieweit eine Veranlassung für sie bestand, die gesamten Kosten in der Liquidation zu tragen, obwohl ihr Gesellschafter zu 50% an der Tochtergesellschaft beteiligt war. Auch der Gesellschafterbeschluss über die Erbringung der Kapitalrücklage wurde angefordert. Trotz entsprechender Bemühungen der Sachaufklärung konnten keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden.	27
Die Frage der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung - vGA - wegen Übernahme der auf die Beteiligung des Gesellschafters entfallenden Kosten wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung erörtert.	28
Entscheidungsgründe	29
Die Klage ist teilweise begründet.	30
Soweit der Beklagte die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung und die Wertberichtigung der gegen die Tochtergesellschaft gerichteten Forderungen im Hinblick auf § 8b KStG nicht zum Abzug zugelassen hat, ist die Klage begründet, da sich die Klägerin zu Recht auf entgegenstehendes, höherrangiges europäisches Recht berufen hat. Die angefochtenen Verwaltungsakte sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	31
Hinsichtlich der Übernahme der Einlage und der Kosten, die auf den hälftigen Anteil des früheren Gesellschafters der Klägerin entfallen, ist aber von einer gesellschaftlichen Veranlassung auszugehen und daher das Ergebnis außerbilanziell entsprechend durch	32

Ansatz einer vGA zu korrigieren.

Die Klägerin hat zu Recht nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. §§ 5, 4 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - in der Gewinnermittlung des Streitjahres die Beteiligung an der schottischen Tochtergesellschaft auf einen Erinnerungswert von einer DM und die als Forderungen gegen die Tochtergesellschaft gebuchten übernommenen Abwicklungskosten auf 0 DM abgeschrieben. 33

Nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat der Kaufmann in seiner Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung - GoB - auszuweisen ist, und damit auch Beteiligungen (vgl. § 271 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches - HGB -) und Geldforderungen (§ 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB). 34

Beteiligungen und Geldforderungen sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ebenso wie in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um hier nicht einschlägige Abzüge anzusetzen. Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, kann dieser angesetzt werden. 35

Zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehören u. a. die Kosten für die Anschaffung der Gesellschaftsanteile und auch die offenen Einlagen im Sinne des § 272 Abs. 2 HGB (vgl. z. B. Bundesfinanzhof - BFH - Urteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168). Die Anschaffungskosten von Forderungen entsprechen in der Regel ihrem Nennwert (BFH-Urteil vom 20. August 2003 I R 49/02, BStBl II 2003, 941 m. w. N.). 36

Der Wert der Beteiligung der Klägerin war danach auf Grund des anteiligen (hälftigen) Stammkapitals von einem britischen Pfund und der von ihr allein erbrachten Kapitalrücklage von 30.000 Pfund (umgerechnet 94.077 DM) in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 zutreffend erfasst. Besonderheiten ergeben sich auch nicht aus der Anwendbarkeit britischen Handelsrechtes (vgl. zur Maßgeblichkeit des ausländischen Handelsrechtes BFH, BStBl II 2001, 168). Denn die Kapitalrücklage gehört auch nach dem maßgeblichen Handelsrecht des Sitzstaates der Tochtergesellschaft, Großbritannien, zum Eigenkapital. Das ergibt sich aus der in Umsetzung der Art. 8 und 9 der Bilanzrichtlinie (Vierte Richtlinie 78/660/EWG zum Gesellschaftsrecht des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen vom 25. Juli 1978) erfolgten Regelung im britischen Companies Act - CA - 1985/1989 (Schedule 1 und 4 CA; vgl. die Darstellung bei Scholtissek, Großbritannien, Rechnungslegung der Unternehmen in der Reihe "Ausländisches Wirtschafts- und Steuerrecht" 1991, insbesondere der Seiten 45 und 95 ff.). 37

Es besteht im vorliegenden Verfahren auch kein Streit, dass die Klägerin den Teilwert der Beteiligung wegen einer voraussichtlich andauernden Wertminderung in der Bilanz auf den 31. Dezember 2000 zu Recht nur noch mit einem Erinnerungswert von einer DM erfasst hat. 38

Die Tochtergesellschaft hatte durchgängig Verluste erzielt und war zwischenzeitlich bereits aufgelöst. Auch wenn die formelle Löschung im Handelsregister in P erst im Januar 2002 erfolgte, bestand doch kein Zweifel, dass die Abwicklung der verbleibenden Restgeschäfte zwar ggf. zu einer Verminderung der Gesamtverluste, keinesfalls aber zu einer derartigen Verminderung führen würde, dass das eingezahlte Eigenkapital zurückgewährt werden konnte. 39

Die Klägerin hat auch zu Recht ihre Forderungen gegen die schottische Tochtergesellschaft gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in voller Höhe abgeschrieben. Dabei kann an dieser Stelle offen bleiben, ob es sich insoweit ebenfalls um weitere (verdeckte) Einlagen, also im Ergebnis um Aufwendungen zur Anschaffung der Beteiligungen handelt, oder um Forderungen im eigentlichen Sinne. Soweit man die Zahlungen der Klägerin als Aufwand auf die Beteiligung qualifiziert, sind die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung bereits oben dargelegt. Wenn man - in Übereinstimmung mit der Bilanzierung - von Forderungen gegenüber der Tochtergesellschaft ausgeht, ergibt sich die Berechtigung zur Teilwertberichtigung aus den nachfolgenden Ausführungen.

Ist der Teilwert einer Forderung niedriger als ihr Nennwert, weil zweifelhaft ist, ob die Forderung in Höhe des Nennwertes erfüllt werden wird (so genanntes Ausfallrisiko), so "kann" statt des Nennwerts der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Er entspricht dem Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). In Befolgung des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips war daher für Wirtschaftsjahre, die bis zum 31. Dezember 1998 endeten, gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch in der Steuerbilanz auf diesen Wert abzuschreiben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2006 I R 2/06, BStBl II 2007, 469 m. w. N.). Seither gilt auch für die zum Umlaufvermögen gehörenden Forderungen, dass steuerrechtlich eine Teilwertberichtigung nur auf Grund einer voraussichtlich andauernden Wertminderung möglich ist. Zweifelhafte Forderungen sind handelsrechtlich mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, uneinbringliche Forderungen sind abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 HGB; vgl. Adler/Düring/Schmaltz - ADS -, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 253 HGB Anm. 531). Steuerrechtlich ergibt sich hinsichtlich der uneinbringlichen Forderungen keine Abweichung. Hinsichtlich der zweifelhaften Forderungen ist auf die Feststellung einer voraussichtlich andauernden Wertminderung abzustellen.

41

Ein (wegen des Ausfallrisikos) unter ihrem Nennbetrag liegender Teilwert (beizulegender Wert) von Geldforderungen kann im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung ermittelt werden. Dabei kommt dem Ermessen des Kaufmanns besondere Bedeutung zu (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH a. a. O. m. w. N.). Maßgebend ist, ob ein vorsichtig bewertender Kaufmann nach der allgemeinen Lebenserfahrung aus den jeweiligen Umständen des Einzelfalles die Annahme eines - teilweisen - Forderungsausfalls herleiten darf. Allerdings muss die Schätzung eine objektive Grundlage in den am Bilanzstichtag gegebenen Verhältnissen finden. Schätzungen, die auf bloßen pessimistischen Prognosen zur zukünftigen Entwicklung beruhen, sind unbeachtlich. Schließlich sind auch Geldforderungen nach allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung wertaufhellender Umstände zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Danach sind bis zum Tag der Bilanzerstellung erlangte Kenntnisse über den Wert von Forderungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen (ADS, a. a. O.). Auch der Umstand einer späteren Erfüllung der Forderung kann deren Wert zum Bilanzstichtag "aufhellen". Der Wertermittlung zugrunde zu legen ist er jedoch nur, wenn er spätestens am Tag der Bilanzerstellung verwirklicht worden ist. Nach dem Tag der Bilanzerstellung eingetretene Umstände oder erlangte Kenntnisse sind unbeachtlich (BFH BStBl II 2003, 941).

42

Ausgehend von diesen allgemeinen Grundsätzen, die der erkennende Senat ständig in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH zur Anwendung bringt, konnte die Klägerin im Streitfall die Forderungen gegen die Tochtergesellschaft auf null DM abschreiben.

43

44

Wie bereits oben dargelegt, war die Auflösung der Gesellschaft beschlossen, die Arbeitnehmer entlassen und die Löschung im Handelsregister beantragt und der Geschäftsbetrieb zum Ende November des Streitjahres eingestellt worden. Vermögen der Tochtergesellschaft war nicht mehr vorhanden. Bei dieser Sachlage war die Annahme, dass mit Zahlungen auf die Forderungen der Klägerin nicht mehr zu rechnen sei, sowohl zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 als auch im Zeitpunkt der Aufstellung und abschließenden Prüfung der Bilanz im Februar 2001 nicht zu beanstanden. Die Tatsache, dass im weiteren Verlauf des Jahres 2001 tatsächlich noch Zahlungen an die Tochtergesellschaft erfolgten und gegenläufig auch weitere Kosten beglichen werden mussten, ist nach der oben dargestellten - vom Senat geteilten - Rechtsprechung des BFH unbeachtlich (Der positive Saldo der Zahlungen im Verlauf des Jahres 2001 ist von der Klägerin auch zutreffend in 2001 gewinnerhöhend erfasst worden.). Die Rechtmäßigkeit der Teilwertabschreibung auf die Forderungen auf null DM ist zwischen den Beteiligten des vorliegenden Rechtsstreits auch nicht umstritten.

Der Beklagte ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Tatbestand des § 8b Abs. 2 KStG in der ausschließlich in den Jahren 1999 und 2000 geltenden Fassung im Streitfall erfüllt worden ist. 45

Nach § 8b Abs. 2 KStG 2000 blieben bei der Ermittlung des Einkommens einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 6 KStG Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Gesellschaft oder bei deren Auflösung oder der Herabsetzung von deren Nennkapital außer Ansatz, wenn Gewinnausschüttungen dieser Gesellschaft nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach Abs. 5 der Vorschrift befreit oder nach § 26 Abs. 2 oder 3 KStG begünstigt wären, Verluste, die bei der Veräußerung, Auflösung oder Kapitalherabsetzung nach Satz 1 entstanden, waren nicht abziehbar. 46

Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift waren im Streitfall die Verluste der Klägerin aus den Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung nicht abziehbar. 47

Nach Art. XVIII des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 - DBA Großbritannien - sind Dividendeneinkünfte, die eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Kapitalgesellschaft bezieht von der Bemessungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik ausgenommen, wenn die deutsche Gesellschaft zu mindestens 25% an den stimmberechtigten Anteilen der britischen Gesellschaft beteiligt ist. 48

Da die Klägerin zu 50% an der schottischen Tochtergesellschaft beteiligt war, besteht zwischen den Beteiligten zu Recht Übereinstimmung, dass nach Art. XVIII des DBA Großbritannien die Voraussetzungen für das so genannte Schachtelprivileg vorliegen und deshalb eine Besteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaft, die als Dividenden an die Klägerin ausgeschüttet worden wären, in Deutschland ausgeschlossen war. 49

Damit lagen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung vor. Der Verlust der Kapitalbeteiligung an der schottischen Tochtergesellschaft trat unstreitig im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft und im Jahr des Liquidationsabschlusses ein. Der Auflösungsbeschluss war bereits am 16. August 2000 mit Wirkung zum 31. des Monats getroffen worden. Die Abschreibung der Beteiligung (Stammkapital und Kapitalrücklage) erfolgte erst mit Buchung vom 28. September 2000. Es 50

liegt daher nach Überzeugung des erkennenden Senats, der sich insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung beider Beteiligten sieht, keine vor der Auflösung vorgenommene Teilwertabschreibung, die nicht unter § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gefallen wäre (vgl. zur Möglichkeit der verlustbedingten Teilwertabschreibung Buyer in Dötsch/ Pung/ Jost/ Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG a. F. RdNr. 117b; BFH-Urteil vom 22. April 2009 I R 57/06, BFH/NV 2009, 1460), vor.

Nach Lage der Akten lagen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG auch für die Wertberichtigung der Forderungen auf null DM vor. 51

Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist die vom Beklagten vorgenommene Qualifizierung der übernommenen Kosten als verdeckte Einlage nicht zu beanstanden. 52

Nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, ist eine verdeckte Einlage die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 2004 I R 20/03, BFH/NV 2005, 19 m. w. N.). Eine solche Zuwendung liegt hier vor. 53

Die Betriebsprüfung ist davon ausgegangen, dass es sich bei der Abschreibung der Forderungen um einen den Anteil der Klägerin an der Tochtergesellschaft betreffenden Verlust, der bei der Auflösung der Gesellschaft entstanden ist, gehandelt habe. In den Prüferhandakten ist insoweit ausgeführt, dass die Klägerin im Rahmen der Abwicklung Kosten in Höhe von 201.163,77 DM übernommen habe. Der Beteiligungswert sei zum 31. Dezember 2000 vollständig abgeschrieben worden. Dies steht in Übereinstimmung mit den Ausführungen auf Seite 23 des Berichts über die Prüfung des Jahresabschlusses, wo ausgeführt ist, dass der Klägerin im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe bei der Tochtergesellschaft im Streitjahr Verluste in Höhe von TDM 201 entstanden sind. 54

Anhaltspunkte für eine betriebliche Veranlassung der Forderungen der Klägerin gegenüber ihrer Tochtergesellschaften bestehen nicht. Auch die Klägerin ist der vom Beklagten vorgenommenen Einordnung nicht nur nicht entgegengetreten, sondern hat vielmehr im Verlaufe des Verfahrens ausdrücklich die Zuordnung des gesamten Verlustes zu § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG als zutreffend bezeichnet (Klageschrift). 55

Der Senat sieht unter Berücksichtigung der übereinstimmenden Qualifizierung durch beide Beteiligten des vorliegenden Rechtsstreites und im Hinblick auf die Tatsache, dass das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der (zu liquidierenden) Tochtergesellschaft übergehen sollte und eine Rückzahlung nicht beabsichtigt war, auch unter Berücksichtigung der Entscheidung des BFH zur Nichtanwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG 2002 auf kapitalersetzende Darlehen (Urt. vom 17. Januar 2009 I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674 mit Anmerkung Gosch in BFH-PR 2009, 223) keine Veranlassung zu weiterer Sachaufklärung. 56

Der danach grundsätzlich einschlägige § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG in der im Streitjahr 2000 geltenden Fassung darf aber wegen Verstoßes gegen Art. 43 EG-Vertrag - EG - (jetzt Art. 49 AEUV - Niederlassungsfreiheit) und/oder wegen Verstoßes gegen Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV - Kapitalverkehrsfreiheit) nicht angewendet werden. 57

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. u. a. Urteile vom 13. Dezember 2005, "Marks & Spencer" C-446/03, Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs - Slg. - 2005, I- 58

10837 Rdnr. 29, vom 12. Dezember 2006, "Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation", C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Rdnr. 36). Der Spielraum der nationalen Gesetzgeber endet dort, wo die Grundfreiheiten des Vertrages berührt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 "STEKO Industriemontage GmbH", C-377/07, Slg. 2009, I-299, Rdnr. 49 m. w. N.).

Soweit eine inländische Vorschrift gegen eine der Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes verstößt, ist auf Grund des Anwendungsvorranges gemeinschaftsrechtlichen Primärrechtes vor nationalen Rechtsvorschriften (vgl. dazu z. B. BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 X R 62/04, BFH/NV 2008, 1927 m. w. N.) eine Anwendung des inländischen Rechtes nicht mehr möglich, ohne dass es einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht oder den EuGH bedarf. 59

Für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die Niederlassungsfreiheit oder unter die Kapitalverkehrsfreiheit (oder unter beide Grundfreiheiten) fällt, ist nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des EuGH auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen (vgl. u. a. EuGH-Urteile vom 24. Mai 2007 C-157/05 "Holböck", Slg. 2007, I-4051, Rdnrn. 22 und 23; vom 13. März 2007 C-524/04 "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", Slg. 2007, I-2107, Rdnrn. 26 bis 34, und vom 3. Oktober 2006 C-452/04 "Fidium Finanz", Slg. 2006, I-9521, Rdnrn. 34 und 44 bis 49). Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich weiter, dass der EuGH die in Rede stehenden Maßnahme grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten prüft, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Ausgangsfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann (EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, "Fidium Finanz", C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Rdnr. 34). 60

Nationale Vorschriften, die nur auf solche Beteiligungen anwendbar sind, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ermöglichen und deren Tätigkeit zu bestimmen, fallen danach (ausschließlich) unter die Niederlassungsfreiheit (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 12. September 2006 C-196/04 "Cadbury Schweppes", Slg. 2006, I-7995, Rdnrn. 31 und 32; vom 18. Juli 2007 C-231/05 "Oy AA", Slg. 2007, I-6373, Rdnr. 20; vom 21. November 2002 C-436/00 "X und Y", Slg. 2002, I-10829, Rdnr. 37, und vom 13. April 2000 C-251/98 "Baars", Slg. 2000, I-2787, Rdnr. 22). Insofern betreffen Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit (z.B. EuGH-Urteil vom 26. Juni 2008 C-284/06 "Burda", Slg. 2008, I-4571 Rdnr. 68). 61

Wenn mit solchen Vorschriften gleichzeitig Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit verbunden sind, rechtfertigt dies regelmäßig keine eigenständige Prüfung der Art. 56 ff. EG, weil diese Auswirkungen lediglich als zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen sind (z.B. EuGH-Urteil vom 13. März 2007 C-524/04 "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", Slg. 2007, I-2107, Rdnr. 34; EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007 C-492/04 "Lasertec" Slg. 2007, I-3775 Rdnrn. 20 ff.). 62

Kapitalbewegungen im Sinne von Art. 56 EG sind nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere Direktinvestitionen in Form der Beteiligung an einem Unternehmen durch Besitz von Aktien, die die Möglichkeit verschafft, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und deren Kontrolle zu beteiligen (sogenannte Direktinvestitionen), sowie der Erwerb von Wertpapieren auf dem Kapitalmarkt allein in der Absicht einer Geldanlage, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen (sogenannte Portfolioinvestitionen) (vgl. EuGH-Urteile vom 16. März 1999, "Trummer und Mayer", C-222/97, Slg. 1999, I-1661, Rdnr. 21, vom 17. September 2009 C-182/08 "Glaxo Wellcome", 63

- Wenn die Prüfung ergibt, dass der den freien Kapitalverkehr betreffende Aspekt der
Regelung Vorrang vor dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit hat, wären Beschränkungen
der Niederlassungsfreiheit die unvermeidliche Folge einer eventuellen Beschränkung des
freien Kapitalverkehrs und rechtfertigten damit keine eigenständige Prüfung der Regelung im
Hinblick auf Art. 43 EG (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Oktober 2004, "Omega", C-36/02, Slg.
2004, I-9609, Rdnr. 27, vom 17. September 2009 C-182/08 "Glaxo Wellcome", BFH/NV 2009,
1941, Rdnr. 51). 64
- Der erkennende Senats sieht im Streitfall nicht die Möglichkeit einer eindeutigen Zuordnung
der streitbefangenen Vorschrift des § 8b Abs. 2 KStG 2000 zu einer der beiden
Grundfreiheiten. 65
- Einerseits gilt die Regelung nicht für Beteiligungen unter 10%, andererseits lassen auch
10%ige Beteiligungen in der Regel keinen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen
der Gesellschaft und deren Tätigkeiten zu. Auch die Richtlinie 90/435/EWG des Rates über
das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von
Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener
Mitgliedstaaten betreffen vom 23. Juli 1990 - so genannte Mutter-/Tochter-Richtlinie - stellte
in den hier interessierenden Jahren für die Annahme eines Mutter-Tochter-Verhältnisses auf
eine Beteiligungsquote von mindestens 25% ab. 66
- Es liegt auch kein Lebenssachverhalt vor, bei dem der nationale Gesetzgeber auf eine
wesentliche Beteiligung im Sinne eines Beherrschungsverhältnisses abgestellt hätte (vgl.
dazu EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007 C-492/04 "Lasertec" Slg. 2007, I-3775 Rdnrn. 21,
22). 67
- Andererseits ist die Klägerin zu 50% an der schottischen Tochtergesellschaft beteiligt
gewesen (zusammen mit ihrem Gesellschafter zu 100%). Auf ein derartiges faktisches
Beherrschungsverhältnis hat der EuGH zumindest im Sinne einer Kontrollüberlegung in
verschiedenen Verfahren abgestellt (vgl. z. B. in EuGH a. a. O. unter Rdnr. 23; weitere
Nachweise bei Dölker/Ribbrock, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten -
nunmehr gefestigte Rechtsprechung?!, Betriebs-Berater - BB - 2007, 1928). Auch stellt die
Mutter-/Tochter-Richtlinie seit dem 1. Januar 2009 auf eine Mindestbeteiligung von 10% ab. 68
- Der Senat sieht sich in seiner Entscheidung in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des
BFH. Der BFH ist bei seiner Entscheidung zu § 8b Abs. 5 KStG 2002 auf der Basis ähnlicher
Überlegungen ebenfalls zur Anwendung beider Grundfreiheiten gekommen (vgl. BFH-Urteil
vom 26. November 2008 I R 7/08, BFHE 224, 50, BFH/NV 2009, 849). 69
- Letztlich kann die Frage aber auch offen bleiben, da alle beteiligten Gesellschaften ihren Sitz
und ihre Geschäftsleitung in der Europäischen Union haben und daher ein Verstoß gegen die
Kapitalverkehrsfreiheit oder gegen die Niederlassungsfreiheit zum gleichen Ergebnis führt. 70
- Es liegt im Streitfall sowohl ein Verstoß gegen Art. 43 EG als auch gegen Art. 56 EG vor. 71
- Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten
zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten
sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den
im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörigen festgelegten umfasst, ist
gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten 72

Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. EuGH-Urteile vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, "Saint-Gobain" ZN, Slg. 1999, I-6161, Rdnr. 35, vom 13. Dezember 2005, "Marks & Spencer", Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 30).

Auch wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2005, "Marks & Spencer", Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 31). Dabei ist eine Regelung, die verhindert, dass Verluste an einer Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft - anders als solche an inländischen Tochtergesellschaften - steuerlich geltend gemacht werden, geeignet die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten wird. 73

§ 8b Abs. 2 Satz 2 KStG i. V. m. § 8b Abs. 5 KStG führte dazu, dass die Verluste aus der Teilwertabschreibung auf die Beteiligung anlässlich der Liquidation einer ausländischen Tochtergesellschaft, an der die inländische Muttergesellschaft zu mindestens 10% beteiligt war - anders als die Verluste aus der Liquidation einer entsprechenden deutschen Tochtergesellschaft - steuerlich unbeachtet blieben. 74

Darin liegt eine ungleiche Behandlung, die nur dann mit den Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit vereinbar wäre, wenn sie Situationen beträfe, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder die ungleiche Behandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt wäre (EuGH-Urteil vom 25. Februar 2010 C-337/08 "X-Holding", BFH/NV 2010, 1064, Rdnr. 20). Keiner der beiden Rechtfertigungsgründe kann im Streitfall festgestellt werden. 75

Der EuGH hat bereits in dem auf Vorlagebeschluss des erkennenden Senats (vgl. Beschluss vom 15. Juli 2004 zu Aktenzeichen 13 K 1908/00, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2004, 1609) ergangenen Urteil in der Sache "Rewe Zentralfinanz" in Bezug auf die Verluste in Deutschland ansässiger Muttergesellschaften aus Abschreibungen auf Beteiligungswerte an Tochtergesellschaften festgestellt, dass sich die Muttergesellschaften unabhängig davon, ob es sich um Beteiligungen an in Deutschland oder an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften handelt, in einer vergleichbaren Situation befinden. Er hat darauf hingewiesen, dass in beiden Fällen zum einen die Verluste, deren Abzug begehrt wird, solche der Muttergesellschaften sind, und zum anderen die Gewinne der Tochtergesellschaften nicht bei den Muttergesellschaften besteuert werden, gleichviel, ob sie von in Deutschland oder von in anderen Mitgliedstaaten steuerpflichtigen Tochtergesellschaften stammen (EuGH-Urteil vom 29. März 2007, "Rewe Zentralfinanz", C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Rdnr. 34). Diese Einschätzung hat der EuGH aktuell bestätigt (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 "STEKO Industriemontage GmbH", C-377/07, Slg. 2009, I-299, Rdnrn. 34, 35). 76

Ein zwingender Grund des Allgemeininteresses für die nachteilige Behandlung von Abschreibungen auf ausländische Tochtergesellschaften ist ebenfalls nicht feststellbar. 77

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im europäischen 78

Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz) ist in der Gesetzesbegründung zu § 8b Abs. 2 KStG, der in den Jahren 1994 bis 1998 eine Verlustbeschränkung nicht vorsah, Folgendes ausgeführt: "Nach Satz 2 bleibt jedoch ein Veräußerungsverlust in dem Umfang, den das geltende Recht zulässt, abziehbar. Dies ist sachlich gerechtfertigt, da es andernfalls dazu kommen könnte, dass realisierte Veräußerungsverluste endgültig unberücksichtigt bleiben." (BT-Drucks. 12/4487 vom 5. März 1993, S. 39).

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ist durch Änderung des § 2a EStG und des § 8b KStG in den Streitjahren geltende Gesetzeslage herbeigeführt worden. Die Änderung des § 2a EStG wurde damit begründet, dass die Regelung systemwidrig sei und den Finanzämtern erhebliche Schwierigkeiten bereite (vgl. z.B. BT-Drucks. 14/23, S. 167). Bei der Gesetzesbegründung zur Änderung des hier betroffenen § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ist lediglich ausgeführt, dass die Neuregelung im Zusammenhang mit der Streichung der Verlustverrechnung nach § 2a EStG und des Betriebsausgabenabzugs nach § 3c EStG bei steuerfreien Schachteldividenden stehe. Sie solle verhindern, dass Verluste steuerlich berücksichtigt werden, während Gewinne steuerfrei bleiben (vgl. BT-Drucks. 14/265, S. 192). 79

Ein zwingender Grund für die im Streitfall bedeutsame Diskriminierung auflösungsbedingter Verluste aus einer Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft ist danach für den erkennenden Senat nicht ersichtlich. 80

Zunächst war die Rechtslage in den Vorjahren 1994 bis 1998 aufgrund einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers gegenläufig. Es bedürfte einer besonderen Argumentation um darzulegen, warum nunmehr ein zwingender Grund des Allgemeininteresses eine gegenläufige Gesetzgebung notwendig macht. Der Beklagte hat insoweit nichts vorgetragen. 81

Auch ist nach wohl herrschender Meinung (vgl. z.B. Altendorf in Herrmann/Heuer/ Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 8b KStG, K 5 m.w.N.; Dötsch/Pung, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes, Der Betrieb - DB - 1999, 867; Kröner/Köhler, Änderungen in § 8b KStG: Standortsicherung im Rückwärtsgang, Internationales Steuerrecht - IStR - 1999, 268; Prinz, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 Auswirkungen auf den Holdingstandort Deutschland, Finanzrundschau - FR - 1999, 356) die Möglichkeit, Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an ausländischen Tochtergesellschaften vorzunehmen nicht grundsätzlich eingeschränkt worden. Auch unter Berücksichtigung dieser Tatsache bedürfte es einer besonderen Argumentation um darzulegen, warum ein zwingender Grund des Allgemeininteresses besteht, einen unmittelbar mit der Auflösung der Tochtergesellschaft verbundenen Verlust nicht zum Abzug zuzulassen, aber bei Fortsetzung des Unternehmens der Tochtergesellschaft bis ins Folgejahr eine Teilwertabschreibung zu akzeptieren. Der Beklagte hat auch insoweit nichts vorgetragen. 82

Der Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit ist auch nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt. Der EuGH hat bereits mehrfach entschieden, dass ein solcher Rechtfertigungsgrund nur Erfolg haben kann, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (vgl. EuGH-Urteile vom 28. Februar 2008, "Deutsche Shell", C-293/06, Slg. 2008, I-1129, Rdnr. 38 und vom 22. Januar 2009 "STEKO Industriemontage GmbH", C-377/07, Slg. 2009, I-299, Rdnr. 52). Ein derartiger Zusammenhang ist weder vorgetragen noch feststellbar. 83

Unabhängig von dem vorliegenden Verstoß gegen die europarechtlichen Vorschriften der Niederlassungsfreiheit liegt im Streitfall auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit 84

vor.

Regelungen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten, sind nach Art. 56 Abs. 1 EG als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten (vgl. EuGH-Urteile vom 23. Februar 2006, "van Hiltten-van der Heijden", C-513/03, Slg. 2006, I-1957, 89, Rdnr. 44, vom 25. Januar 2007, "Festersen", C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Rdnr. 24, und vom 18. Dezember 2007, "A", C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Rdnr. 40). Die nationalen Maßnahmen, die als "Beschränkungen" im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG eingestuft werden können, umfassen nicht nur Maßnahmen, die geeignet sind, den Erwerb von Aktien in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Gesellschaften zu verhindern oder zu beschränken (vgl. EuGH-Urteil vom 23. Oktober 2007, "Kommission/Deutschland", C-112/05, Slg. 2007, I-8995, Rdnr. 19 m. w. N.), sondern auch Maßnahmen, die davon abhalten können, solche Beteiligungen an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften zu behalten (vgl. EuGH-Urteile vom 12. Dezember 2002, "Lankhorst-Hohorst", C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Rdnr. 32, und 13. März 2007, "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Rdnr. 61).

Wie bereits oben bei der Prüfung der Niederlassungsfreiheit dargelegt, differenziert das Gesetz zwischen dem auflösungsbedingten Verlust einer inländischen und einer ausländischen Tochtergesellschaft. 86

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen danach unterscheidet, wo ihr Kapital angelegt ist, nur dann als mit den Vorschriften des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. EuGH-Urteile vom 20. Mai 2008, "Orange European Smallcap Fund", C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Rdnr. 59 m.w.N. und 7. September 2004 C-319/02 "Manninen", Slg. 2004, I- 7477, Rdnr. 19). 87

Der EuGH hat in dem Verfahren "STEKO Industriemontage GmbH", das zur Gesetzeslage bezüglich § 8b Abs. 2 und 3 KStG im Jahr 2001 ergangen ist, bereits ausführlich zur Frage der Vergleichbarkeit der Situationen unter Rückgriff auf das Urteil "Rewe Zentralfinanz" Stellung genommen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des EuGH insoweit Bezug genommen. 88

Hinsichtlich der weiteren denkbaren Rechtfertigungsgründe wird auf die Ausführungen zur Niederlassungsfreiheit Bezug genommen. 89

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die streitbefangene Regelung in § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sowohl gegen die Niederlassungsfreiheit, als auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und daher nicht angewendet werden darf. Eine Aussetzung des Verfahrens gem. § 74 FGO zum Zwecke der Vorlage gemäß Art. 267 AEUV (früher Art. 234 EG) ist insoweit weder erforderlich noch geboten. 90

Die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 Abs. 2 AEUV steht im Ermessen des Senates. Eine Verpflichtung zur Einholung einer Vorabentscheidung besteht für Instanzgerichte grundsätzlich nicht. Selbst letztinstanzliche Gerichte sind nicht mehr zur Einholung einer Vorabentscheidung verpflichtet, wenn die europarechtliche Frage bereits eindeutig auf der Grundlage der bislang ergangenen Rechtsprechung des EuGH geklärt ist 91

(vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs 20083/81 "C.I.L.F.I.T.", Slg. 1982, 3415). Eine derartige Situation besteht nach Überzeugung des erkennenden Senats im vorliegenden Verfahren, weil Vorschriften, die inhaltlich mit dem hier streitbefangenen § 8b Abs. 2 S. 2 KStG 2000 übereinstimmen, bereits mehrfach Gegenstand von Vorlageverfahren an den EuGH waren.

Obwohl die Klägerin insoweit mit ihrer europarechtlichen Argumentation gegen die außerbilanzielle Hinzurechnung der Abschreibungsbeträge obsiegt, erweist sich die bilanzielle Hinzurechnung durch den Beklagten zu 50% als aus anderen Rechtsgründen rechtmäßig. Der Klage bleibt insoweit der Erfolg versagt. 92

Soweit die Klägerin die finanzielle Ausstattung der Tochtergesellschaft über ihren hälftigen Anteil an der Gesellschaft hinaus übernommen hat, liegen vGA vor. 93

Unter einer vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist 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 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 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 7. August 2002, I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131). Deshalb ist jedoch nicht jede durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Unterschiedsbetragsminderung eine vGA. Die Annahme einer vGA setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. 94

Danach liegt im Streitfall eine vGA in Höhe von 147.620 DM im Streitjahr vor. In dieser Höhe hat die Klägerin Kosten übernommen, die quotale auf den hälftigen Anteil ihres Gesellschafters an der schottischen Tochtergesellschaft entfallen. Eine derartige Kostenübernahme hätte der gedachte sorgfältige, ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter bei einer Tochtergesellschaft, an der ein Nichtgesellschafter zu 1/2 beteiligt gewesen wäre, nicht gewährt. 95

Der Senat sieht im vorliegenden Verfahren keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die über die Quote der Beteiligung der Klägerin hinausgehende Kapitalisierung der schottischen Gesellschaft betrieblich veranlasst war. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sowohl die Erbringung der Kapitalrücklage als auch die Übernahme der Liquidationsverbindlichkeiten zur Hälfte im Interesse des hälftig an der schottischen Gesellschaft beteiligten Gesellschafters der Klägerin, Herrn M, erfolgte. 96

Dabei kann im Ergebnis offen bleiben, ob die Voraussetzungen für eine Durchgriffshaftung auf die beiden Gesellschafter der schottischen Gesellschaft vorlagen. Es erscheint zumindest möglich, dass in Anbetracht der Kapitalisierung der schottischen Gesellschaft mit lediglich 2 Pfund (entspricht 5,80 DM) eine Durchgriffshaftung auf die Gesellschafter im Hinblick auf den Grundsatz "lifting of the corporate veil" des englischen Rechts möglich war (vgl. insoweit die Darstellung zum englischen Recht bei Happ/ Holler, "Limited" statt GmbH, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2004, 730, 733/34 m. w. N.; Fleischer, Gläubigerschutz in der kleinen Kapitalgesellschaft: Deutsche GmbH versus englische private limited company, DStR 2000, 1015, 1018; Schumann, Die englische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland: 97

Kapitalaufbringung, Kapitalerhaltung und Haftung bei Insolvenz, DB 2004, 743, 747). Auch im Hinblick auf sec. 214 des Insolvency Act kam eine Durchgriffshaftung in Betracht, da die Eingehung jedes Geschäftes vor Erbringung der Kapitalrücklage und nach Ende des ersten Geschäftsjahres 1999, in dem bereits die Kapitalrücklage in vollem Umfang aufgebraucht worden war, als haftungsauslösendes "wrongful trading" qualifiziert werden konnte (vgl. zum Insolvency act: Happ/ Holler und a. a. O.; Fleischer a. a. O. Seite 1017). Die schottische Gesellschaft war ohne die Zufuhr weiteren Kapitals nicht lebensfähig und dies wussten die inländischen Gesellschafter der schottischen Gesellschaft oder mussten es wissen.

Auch für den Fall, dass ein Durchgriff durch die schottische Ltd. nicht zu befürchten war, ist nicht ersichtlich, warum die Klägerin als nur hälftig Beteiligte 100% der Kosten tragen sollte. Die Klägerin hat insoweit auch keine durchgreifende Begründung vorgebracht. Es kann daher offen bleiben, ob auch das englische Recht bei derartig mangelhaft kapitalisierten Gesellschaften es als Aufgabe des Gesellschafters ansieht die in der Krise befindliche, kreditunwürdige Ltd. mit Kapital auszustatten (vgl. zur deutschen GmbH BGH-Urteil vom 18. November 1991 II ZR 258/90, DB 1992, 366; ablehnend zur britischen Ltd. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22. Juni 2004 2 K 2455/02, EFG 2005, 38). 98

Die Übernahme der gesamten Kapitalisierungskosten ohne Rückgriff bei dem zweiten Gesellschafter der schottischen Gesellschaft lässt sich daher nach Überzeugung des erkennenden Senats nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erklären. Außer der Tatsache, dass der hälftige Gesellschafter der schottischen Gesellschaft zugleich Gesellschafter der Klägerin war, ist kein Grund ersichtlich, der die Klägerin von einem Rückgriff bei dem Mitgesellschafter der schottischen Gesellschaft bzw. der Begrenzung ihres Engagements auf 50% der angefallenen Kosten abhalten konnte. Auch die Klägerin hat dazu keine betrieblichen Gründe vorgetragen. Der Senat sieht daher im vorliegenden Fall keine grundlegenden Unterschiede zu den Sachverhalten, bei denen der BFH zur Annahme einer vGA bei Schuldübernahme gegenüber Schwestergesellschaften gekommen ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18. Februar 1999 I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515). 99

Da sich die streitbefangenen Teilwertabschreibungen im Streitjahr 2000 einkommensmindernd auf das Vermögen der Klägerin ausgewirkt haben, ist auch in diesem Jahr die außerbilanzielle Hinzurechnung vorzunehmen. 100

Der Ansatz der vGA führt dazu, dass die Minderung des gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG festgestellten Einkommens und die Erhöhung des festgestellten vortragsfähigen Gewerbeerlustes wegen der Teilwertabschreibung auf die "Beteiligung" an der Tochtergesellschaft nur in Höhe von 50% von 295.240 DM, also in Höhe von 147.620 DM, erfolgen kann, weil der überschießende Betrag durch den Ansatz der vGA ausgeglichen wird. 101

Die Körperschaftsteuer 2000 wird weiterhin mit null € festgesetzt, weil der Senat wegen der Bindung an den Klageantrag nicht auf eine - wegen Fehlens positiven belasteten Eigenkapitals - ausschüttungsbedingte Erhöhung der Körperschaftsteuer erkennen kann (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO; so genanntes Verböserungsverbot). 102

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 103

Die Revision war im Streitfall nicht zuzulassen. Die Sache hat keine rechtsgrundsätzliche Bedeutung, da sie seit ca. 10 Jahren ausgelaufenes Recht betrifft. Die rechtsgrundsätzliche Frage des Vorranges europäischen Vertragsrechtes ist allgemein anerkannt und bedarf keiner weiteren Klärung. 104

Die im Streitfall konkret zu klärende Rechtsfrage ist im Übrigen durch die Entscheidungen des Gerichtshofes der Europäischen Union in den Verfahren "STEKO Industriemontage GmbH" und "Rewe Zentralfinanz" geklärt.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 106