
Datum: 24.02.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 80/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0224.13K80.06.00

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 20. August 2009 und der Gewerbe-steuermessbescheid 2001 vom 19. August 2009 werden dahingehend abgeän-dert, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sowie des Ge-werbeertrags eine Teilwertabschreibung auf die A B S.A. in Höhe von 15.281.344 € berücksichtigt und die außerbilanzielle Gewinnerhöhung um 5% der von den Tochtergesellschaften in C, D und E bezogenen Dividenden, d.h. um einen Betrag in Höhe von 157.445 €, abzüglich tatsächlicher Beteiligungsauf-wendungen in Höhe von 20.000 €, rückgängig gemacht wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

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

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob im Streitjahr 2001 die Regelung des § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts – UntStFG – vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) der steuerlichen Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung auf eine annähernd 100%-ige Kapitalbeteiligung an einer in Südamerika ansässigen Kapitalgesellschaft entgegensteht und ob gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG in dieser Fassung eine

2

außerbilanzielle Gewinnerhöhung um 5 % der von in Südamerika ansässigen Tochtergesellschaften der Klägerin bezogenen Dividenden zu erfolgen hat. Die Klägerin ist im Wesentlichen der Auffassung, dass diese körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften wegen Verstoßes gegen das Grundgesetz – GG – sowie gegen das gemeinschaftsrechtlich geschützte Recht der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – nicht anzuwenden sind.

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung aus der G-Branche. Gegenstand ihres Unternehmens war im Streitjahr die Entwicklung, die Herstellung und der Vertrieb ... und anderer Erzeugnisse, insbesondere die Herstellung und der weltweite Vertrieb solcher Erzeugnisse unter dem Warenzeichen "A". Die Gesellschaft war zu allen Handlungen berechtigt, die unmittelbar oder mittelbar diesem Zweck zu dienen geeignet sind. Sie konnte auch andere Unternehmen erwerben oder sich an ihnen beteiligen (HRB ... des Amtsgerichts F). Ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. 3

Die Klägerin war im Streitjahr an verschiedenen Tochtergesellschaften im europäischen und außereuropäischen Ausland beteiligt, unter anderem an der A B S.A. (im Folgenden: B S.A.) mit Sitz in Südamerika, einer Aktiengesellschaft südamerikanischen Rechts. An dieser Gesellschaft hielt die Klägerin 99,99995 % der Anteile unmittelbar, die übrigen 0,00005 % mittelbar über eine weitere südamerikanische Tochtergesellschaft. Das Wirtschaftsjahr der B S.A. entsprach ebenfalls dem Kalenderjahr. Zum Ende des Jahres 2001 stand die Beteiligung an der B S.A. bei der Klägerin mit 17.281.343 € zu Buche. 4

Am 12. Mai 2003 gab die Klägerin die Steuererklärungen für das Streitjahr ab. Sie erklärte einen Jahresüberschuss in Höhe von 31.398.681,00 DM. Darin berücksichtigt war eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. in voller Höhe des Buchwerts der Beteiligung. Weiterhin erklärte die Klägerin ausländische Dividendeneinkünfte in Höhe von insgesamt 36.157.839,00 DM, die in Höhe von 4.158.713,00 DM von einer Tochtergesellschaft in Südamerika und in Höhe von jeweils 1 Mio. DM von weiteren Tochtergesellschaften in Südamerika bezogen worden waren; die übrigen Dividenden stammten von einer spanischen Tochtergesellschaft. 5

Bereits vor der erstmaligen Veranlagung der Klägerin für das Jahr 2001 erörterten die Beteiligten die Frage, inwieweit die Neufassung des § 8b Abs. 3 KStG der Berücksichtigung der auf die Beteiligung an der B S.A. vorgenommenen Teilwertabschreibung entgegenstehe. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass § 8b Abs. 3 KStG in seiner Neufassung nach den maßgeblichen zeitlichen Anwendungsvorschriften ebenso wie für Teilwertabschreibungen auf Inlandsbeteiligungen auch für Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen erst ab dem Jahr 2002 gelte. Eine Anwendung bereits im Jahr 2001 allein auf Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen sei zudem mit Verfassungsrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar. 6

Am 5. September 2003 erließ der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO – erstmalige Bescheide über Körperschaftsteuer 2001 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2001. Unter Hinweis auf seine bereits zuvor geäußerte Rechtsauffassung ließ er dabei die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. gemäß § 8b Abs. 3 KStG unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 28. April 2003 unberücksichtigt und setzte die Körperschaftsteuer 2001 auf 4.679.027,32 € und den Gewerbesteuermessbetrag 2001 auf 910.644,07 € fest. Die von der Klägerin in ihrem Jahresabschluss ursprünglich gebildete Gewerbesteuerückstellung ließ der Beklagte dabei unverändert. Am 29. September 2003 bzw. am 9. Oktober 2003 änderte der Beklagte die Bescheide dahingehend, dass er die Gewerbesteuerückstellung auf 5.994.477 DM erhöhte 7

und die Körperschaftsteuer 2001 sowie den Gewerbesteuermessbetrag 2001 entsprechend verminderte.

Am 31. Oktober 2003 legte die Klägerin gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer 2001 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2001 Einspruch ein. Zur Begründung verwies sie auf ihre Ausführungen im Rahmen der Erörterungen vor dem Erlass der Ursprungsbescheide hinsichtlich der Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG. 8

Während des Einspruchsverfahrens minderte der Beklagte mit Bescheid vom 31. März 2004 die Körperschaftsteuer 2001 aufgrund eines Verlustrücktrags aus dem Jahr 2002 auf 3.784.920,47 €. 9

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 8. Dezember 2005 zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 10

Er begründete seine Entscheidung damit, dass nach den zeitlichen Anwendungsregelungen in § 34 Abs. 1, Abs. 6 KStG im Streitjahr 2001 bereits die Neufassung des § 8b KStG anzuwenden sei. Nach § 8b Abs. 3 KStG aber sei die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. nicht zu berücksichtigen. 11

Die zeitliche Anwendungsregelung, nach der die Neufassung des § 8b KStG und damit auch die einschränkenden Wirkungen dieser Regelung für Auslandsbeteiligungen bereits im Jahr 2001, für Inlandsbeteiligungen dagegen erst ab dem Jahr 2002 eingreifen, beinhalte keinen Verstoß gegen Art. 3 GG. Die Anwendung des neuen Rechts solle den Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern die Möglichkeit einräumen, im Rahmen des alten Rechts erzielte und bisher thesaurierte Gewinne noch nach den Mechanismen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auszuschütten und zu besteuern. Da für Gewinnausschüttungen von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften das Anrechnungsverfahren aber nicht gegolten habe, habe kein sachlicher Grund dafür bestanden, die Neufassung des § 8b KStG auch insoweit erst zeitversetzt ab dem Jahr 2002 anzuwenden. 12

Auch gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht verstoße die zeitliche Anwendungsregelung nicht. Es sei darauf hinzuweisen, dass der Europäischen Gemeinschaft Kompetenzen lediglich im Bereich der indirekten Steuern übertragen seien und daher nationale Regelungen des Ertragssteuerrechts nicht uneingeschränkt am Europäischen Gemeinschaftsrecht zu messen seien. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass es sich um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im außereuropäischen Ausland, einem Drittstaat, handele. Insoweit sei fraglich, ob in einem solchen Fall der gleiche Prüfungsmaßstab zu gelten habe wie bei gemeinschaftsinternen Sachverhalten. 13

Soweit sich die Klägerin auf die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß (damals) Art. 56 des Vertrags über die Europäische Gemeinschaft – EGV – berufe, sei festzustellen, dass Art. 58 Abs. 1a EGV den Mitgliedstaaten ausdrücklich das Recht vorbehalten habe, mit den einschlägigen Vorschriften des nationalen Steuerrechts Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln, solange keine willkürliche Diskriminierung erfolge. Innerhalb dieses Rahmens hätten die Mitgliedsstaaten einen Spielraum. Eine willkürliche Diskriminierung aber sei nicht zu erkennen. Vielmehr müsse festgestellt werden, dass die im Rahmen des Systemwechsels zum Halbeinkünfteverfahren eingeführte Vorschrift des § 8b KStG zweischneidig und nicht nur nachteilig für die Steuerpflichtigen wirke. Hätte die Klägerin ihre Beteiligung im Jahr 2001 verkauft, so wäre ein Veräußerungsgewinn bereits steuerfrei geblieben, während die Veräußerung einer Inlandsbeteiligung noch steuerpflichtig war. Die Nichtberücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen sei 14

Ausfluss einer Systementscheidung; die Klägerin könne sich nicht "einzelne Rosinen" herauspicken.

Außerdem sei fraglich, ob die von der Klägerin herangezogene gemeinschaftsrechtlich geschützte Kapitalverkehrsfreiheit im vorliegenden Fall überhaupt betroffen sei, oder nicht eher die Niederlassungsfreiheit. 15

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 6. Januar 2006 Klage erhoben, mit der sie zunächst allein die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. in Höhe von 17.281.343 € begehrte. 16

Während des Klageverfahrens führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F – GKBp – eine steuerliche Außenprüfung bei der Klägerin durch. Im Rahmen der Außenprüfung setzten die Beteiligten den Teilwert der Beteiligung an der B S.A. zum 31. Dezember 2001 einvernehmlich auf 3.911.660 DM (= 2 Mio. €) fest (Bp-Bericht vom 23. November 2007, Tz 2.3.7.3.); die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG blieb streitig. Einigkeit erzielten die Beteiligten hinsichtlich der Hinzurechnung in Höhe von 5 % der von der spanischen Tochtergesellschaft bezogenen Dividenden; diese Hinzurechnung nahm der Beklagte zurück. Nach Abschluss der Erörterungen der Feststellungen der GKBp erließ der Beklagte am 13. März 2008 bzw. am 12. März 2008 geänderte Bescheide. 17

Hinsichtlich der Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG auf die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. schränkte die Klägerin daraufhin ihr Klagebegehren der Höhe nach ein. Daneben erweiterte sie ihr Klagebegehren dahingehend, die außerbilanzielle Gewinnerhöhung um 5 % der von den südamerikanischen Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden rückgängig zu machen. 18

Sie begründet die Klage damit, dass bereits nach einer einfachgesetzlichen Normauslegung die Vorschriften über den zeitlichen Anwendungsbereich der Neufassung des § 8b Abs. 3 KStG in § 34 KStG diese Regelung der Berücksichtigung der streitigen Teilwertabschreibung im Streitjahr nicht entgegenstehe. Die Neufassung des § 8b Abs. 3 KStG sei erst ab dem Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden. 19

Sofern man durch anderweitige Auslegung der zeitlichen Anwendungsregelungen zu einer Anwendbarkeit bereits im Jahr 2001 käme, stelle dies eine offensichtliche Benachteiligung von Auslands- gegenüber Inlandsbeteiligungen und damit einen Verstoß gegen die in Art. 63 Abs. 1 AEUV garantierte Freiheit des Kapitalverkehrs dar. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – ergebe sich, dass auch die nationalen Bestimmungen des Ertragssteuerrechts mit den Grundfreiheiten des AEUV vereinbar sein müssten. Es sei nicht zweifelhaft, dass die Rechtsbeziehung der Klägerin zur B S.A. dem Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit unterfalle. Insbesondere werde die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegend nicht durch die Niederlassungsfreiheit, welche gegenüber Drittstaaten nicht gelte, verdrängt. Das Verhältnis zwischen diesen beiden Grundfreiheiten richte sich nach der Rechtsprechung des EuGH nach dem konkreten Regelungsgegenstand der jeweiligen nationalen Vorschrift (regelungsbezogene Betrachtungsweise), nicht aber nach dem jeweils tatsächlich verwirklichten Sachverhalt (EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007 Rs. C-492/04 "Lasertec GmbH", Internationales Steuerrecht – IStR – 2007, 439; EuGH-Urteil vom 24. Mai 2007 Rs. C-157/05 "Holböck", IStR 2007, 441; EuGH-Urteil vom 17. September 2009 Rs. C-182/08 "Glaxo Wellcome GmbH", IStR 2009, 691). 20

Die Niederlassungsfreiheit sei nur dann betroffen, wenn sich die zu untersuchende nationale Maßnahme auf Beherrschungsverhältnisse beziehe, wenn die Norm auf Beziehungen 21

innerhalb einer Unternehmensgruppe ziele oder den Besitz von solchen Beteiligungen betreffe, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen (EuGH-Urteil vom 13. März 2007 Rs. C-524/04 "Thin Cap Group", IStR 2007, 249; EuGH-Beschluss in der Rs. "Lasertec GmbH").

Neutrale Normen, die unabhängig von einem bestimmten Maß an Beherrschung gälten, seien 22 dagegen an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen, ohne dass es darauf ankäme, ob im konkreten Fall tatsächlich auch ein Beherrschungsverhältnis vorgelegen habe. Da aber § 8b Abs. 3 KStG die Berücksichtigung von Gewinnminderung in Verbindung mit Einkünften nach § 8b Abs. 2 KStG ausschließe, ohne dass es auf eine bestimmte Beteiligungshöhe oder sonstige Beherrschung ankäme, sei diese Vorschrift an den Voraussetzungen der Kapitalverkehrsfreiheit und nicht an denjenigen der Niederlassungsfreiheit zu messen. Die Kapitalverkehrsfreiheit aber schütze Wirtschaftsbeziehungen im grenzüberschreitenden Verhältnis sowohl zwischen den EU-Mitgliedstaaten als auch gegenüber Drittstaaten (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 9. August 2006 I R 95/05, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 214, 504, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2007, 279).

Die Benachteiligung von Auslandsbeteiligung könne nicht mit hinreichenden Gründen des 23 Allgemeininteresses gerechtfertigt werden; derartige Gründe seien nicht erkennbar. Auch könne die Nichtberücksichtigung der Teilwertabschreibung nicht dadurch kompensiert werden, dass die Klägerin gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfreie Dividenden oder Veräußerungsgewinne hätte erzielen können. Denn im Streitjahr sei es zu solchen Einnahmen nicht gekommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei eine derartige Kompensation zudem grundsätzlich nicht geeignet, eine Diskriminierung entfallen zu lassen. Auch könne eine fehlende effektive Steuerkontrolle nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden. Denn im vorliegenden Fall sei der zur Teilwertabschreibung führende Wertverlust der Beteiligung durch die GKBp geprüft und der Wert der Beteiligung zwischen den Beteiligten einvernehmlich festgelegt worden.

Aus den gleichen Gründen des Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sei im Jahr 2001 24 die Hinzurechnung in Höhe von 5 % der von ausländischen Gesellschaften bezogenen Dividenden rückgängig zu machen (BFH-Urteil vom 14. Januar 2009 I R 47/08, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2009, 854).

Die Schlechterstellung von Auslandsbeteiligungen gegenüber Inlandsbeteiligungen führe 25 auch zu einem Verstoß gegen den durch Art. 3 GG garantierten Gleichbehandlungsgrundsatz in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten mache die Unterscheidung nach Inlands- oder Auslandsbeteiligung keinen Sinn. Hinreichend sachliche Gründe für diese Differenzierung seien nicht erkennbar. Der vom Beklagten zur Rechtfertigung angeführten Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren sei ohne Relevanz.

Die Beteiligten haben sich in der mündlichen Verhandlung dahingehend tatsächlich 26 verständigt, dass im Streitjahr 2001 tatsächliche Beteiligungskosten im Zusammenhang mit den weiteren Beteiligungen der Klägerin in Südamerika in Höhe von insgesamt 20.000 € angefallen sind. Hierzu wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt, 27

den Körperschaftsteuerbescheid für 2001 vom 20. August 2009 und den 28
Gewerbsteuermessbescheid für 2001 vom 19. August 2009 dahingehend abzuändern, dass

bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sowie des Gewerbeertrags eine Teilwertabschreibung auf die A B S.A. in Höhe von 15.281.344 € berücksichtigt und die außerbilanzielle Gewinnerhöhung um 5 % der von den Tochtergesellschaften in C, D und E bezogenen Dividenden, d.h. um einen Betrag in Höhe von 157.445 € abzüglich tatsächlicher Beteiligungsaufwendungen von 20.000 € rückgängig gemacht wird.

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen, 30

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 31

Er hält an seiner im Veranlagungs- und Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest. 32

Nach seiner Ansicht ist § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG in der Fassung des UntStFG auf Kapitalbeteiligung an Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten bereits im Streitjahr anzuwenden mit der Folge, dass eine Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen und der Gewinn um 5 % der erzielten Dividendeneinkünfte zu erhöhen seien. 33

Zu der Frage der Vereinbarkeit dieser Vorschriften mit Europäischem Gemeinschaftsrecht und dem Grundgesetz könne der Argumentation der Klägerin nicht gefolgt werden. Im Ergebnis liefe die Ansicht der Klägerin darauf hinaus, eine Gleichbehandlung im Unrecht zu fordern. Außerdem habe sich der nationale Gesetzgeber mit diesen Vorschriften im Rahmen der Art. 63, 65 AEUV gehalten. 34

Sofern nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH festzustellen wäre, dass die streitigen Vorschriften nicht mit Europäischem Gemeinschaftsrecht vereinbar seien, so wäre die Frage aufzuwerfen, ob die Rechtsprechung des EuGH noch Gemeinschaftsrecht auslege bzw. fortbilde, oder ob nicht unter Berücksichtigung des Zuständigkeitsvorbehalts für das Recht der indirekten Steuern (Art. 93 und 94 EGV, vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Abs. 3, Art. 293 EGV) und damit der Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten (Art. 105 f. GG) sowie deren Finanzierungsverantwortung für die Europäische Union (Art. 269 EGV) eine Kompetenzüberschreitung seitens eines Gemeinschaftsorgans im Sinne eines sog. "ausbrechenden Rechtsakts" zu sehen sei. 35

Ein Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit komme in dem vorliegenden Sachverhalt nicht in Betracht. Der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit werde vollumfänglich von der Niederlassungsfreiheit verdrängt, sofern eine Beteiligung einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Tochtergesellschaften ermöglicht (Schlussantrag des Generalanwalts vom 29. März 2007 in der Rs. C-298/05 "Columbus Container Services"; EuGH-Urteil in der Rs. "Lasertec GmbH"). Hierzu verweist der Beklagte auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "SGI" (C-311/08). Aufgrund der annähernd 100%igen Beteiligung der Klägerin an der B S.A. werde daher die Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit verdrängt. Da dieser aber im Verhältnis zu Drittstaaten nicht anwendbar sei, könne die Klägerin keinen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtlich garantierte Grundfreiheiten geltend machen. 36

Das Verfahren hat im Hinblick auf das EuGH-Verfahren in der Rechtssache C-377/07 "STeko Industriemontagen GmbH" bis zum Abschluss dieses Verfahrens geruht. 37

38

Mit Schriftsatz vom 15. Dezember 2009 hat der Beklagte beantragt, das Verfahren im Hinblick auf die unter dem Aktenzeichen 2 BvR 862/09 beim Bundesverfassungsgericht – BVerfG – anhängige Verfassungsbeschwerde gemäß § 74 FGO auszusetzen. Die Klägerin hat am 28. Januar 2010 mitgeteilt, dass sie keinen Anlass für eine Aussetzung des Verfahrens sieht.

Entscheidungsgründe

39

I. Der Senat ist nicht daran gehindert, in der Sache zu entscheiden. Das Verfahren war im Hinblick auf die beim BVerfG unter dem Aktenzeichen 2 BvR 862/09 anhängige Verfassungsbeschwerde nicht gemäß § 74 FGO bzw. in entsprechender Anwendung des § 74 FGO auszusetzen.

40

Gemäß § 74 FGO kann das Gericht die Aussetzung des Verfahrens u.a. dann anordnen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH kann eine Aussetzung des Klageverfahrens entsprechend der Vorschrift des § 74 FGO auch dann geboten sein, wenn vor dem BVerfG bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Verfahrensbeteiligten ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen gesetzlichen Regelung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat (bspw. BFH-Beschlüsse vom 7. Februar 1992 III B 24, 25/91, BFHE 166, 418, BStBl II 1992, 408; vom 18. September 1992 III B 43/92, BFHE 169, 110, BStBl II 1993, 123; vom 25. August 1993 X B 32/93, BFHE 171, 412, BStBl II 1993, 797; vom 30. April 1996 III R 211/90, BFH/NV 1997, 23; und vom 6. Oktober 2004 II R 10/03, BFH/NV 2005, 238; vgl. auch die Nachweise bei Koch in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 74 Rz 12). Die Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO ist eine vom Finanzgericht zu treffende Ermessensentscheidung, im Rahmen derer prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten gegeneinander abzuwägen sind (Koch in Gräber, FGO, § 74 Rz 7; Brandis in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, § 74 FGO Rz 16, jeweils m.w.N.). Dabei kann das Ermessen des Gerichts in der Weise eingeschränkt sein (Ermessensreduzierung auf Null), dass das Verfahren ausgesetzt werden muss. Eine solche Ermessensreduzierung ist auch denkbar in den Fällen eines beim BVerfG anhängigen Musterverfahrens im Sinne der o.g. Rechtsprechung (vgl. die Nachweise bei Brandis in Tipke/ Kruse, AO/ FGO, § 74 FGO Rz 16).

41

Nach diesen Grundsätzen war das Verfahren nicht gemäß § 74 FGO auszusetzen. Bei der unter dem Aktenzeichen 2 BvR 862/09 beim BVerfG anhängigen Verfassungsbeschwerde handelt es sich nicht um ein vorgreifliches Musterverfahren im Sinne der dargestellten Rechtsgrundsätze. Die Vorgreiflichkeit eines beim BVerfG anhängigen Musterverfahrens ergibt sich daraus, dass die Entscheidung des BVerfG im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde über die Vereinbarkeit bzw. Unvereinbarkeit einer Norm mit dem Grundgesetz bzw. über die Nichtigkeit einer Norm gemäß § 31 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 13 Nr. 8 Buchst. a des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht – BVerfGG – Gesetzeskraft hat, die Gerichte in besonderem Maße bindet und damit rechtslogisch unmittelbaren Einfluss auf die Entscheidung eines Rechtsstreits hat, in dem es entscheidungserheblich auf die dem BVerfG vorgelegte Norm ankommt (vgl. grundlegend BFH-Beschlüsse vom 8. Mai 1991 I B 132, 134/90, BFHE 164, 194, BStBl II 1991, 641 und vom 7. Februar 1992 III B 24, 25/91, BFHE 166, 418, BStBl II 1992, 408). Gegenstand des Musterverfahrens muss daher die

42

Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Vorschrift sein, nicht dagegen die Verfassungsmäßigkeit der Auslegung und Anwendung einer an sich verfassungsmäßigen Norm (BFH-Beschluss in BFHE 166, 418). Darüber hinaus muss eine die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift bejahende Entscheidung des BVerfG entscheidungserhebliche Auswirkung auf das auszusetzende Verfahren haben können (bspw. BFH-Beschluss vom 28. März 2007, VIII B 50/06, BFH/NV 2007, 1337).

Der Beklagte hat seinen Aussetzungsantrag damit begründet, dass die Rechtsfrage, ob die Regelung in § 8b Abs. 5 KStG bei Mehrheitsbeteiligungen an Gesellschaften aus Nicht-EU-Staaten anzuwenden ist, Gegenstand dieser Verfassungsbeschwerde sei. Die Verfassungsbeschwerde selbst liegt dem erkennenden Senat nicht vor. Aus allgemein zugänglichen Quellen sowie aus Äußerungen der Finanzverwaltung ist dem Gericht aber bekannt, dass diese Verfassungsbeschwerde durch die Finanzverwaltung gegen das Urteil des BFH vom 26. November 2008 I R 7/08 erhoben wurde und – insbesondere – gerügt wird, der BFH habe das Revisionsverfahren aussetzen und die entscheidungserhebliche Rechtsfrage gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen müssen; indem der BFH dies unterlassen hatte, habe er der Finanzverwaltung den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) entzogen (vgl. bspw. Rundvfg. der OFD Frankfurt vom 3. Februar 2011 S 2750a A-8-St 52, Tz 10.3). Die Finanzverwaltung als Beschwerdeführerin wendet sich damit nicht gegen die Geltung einer Rechtsnorm, sondern gegen ein Urteil des BFH, in dem dieser nationale Vorschriften wegen Verstoßes gegen europäisches Gemeinschaftsrecht für nicht anwendbar erklärt hat. In diesem Fall aber kommt der Entscheidung des BVerfG gemäß § 31 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 13 Nr. 8 Buchst. a BVerfGG keine Gesetzeskraft zu, da das BVerfG aufgrund dieser Verfassungsbeschwerde kein Gesetz für mit dem Grundgesetz vereinbar oder unvereinbar oder für nichtig erklären wird. Damit aber fehlt es der künftigen Entscheidung des BVerfG an der besonderen Bindungswirkung, die eine Aussetzung des vorliegenden Verfahrens gemäß § 74 FGO gebieten könnte.

Selbst wenn das BVerfG auf die Verfassungsbeschwerde der Finanzverwaltung hin entscheidet, dass der BFH das Verfahren hätte aussetzen und die Rechtsfrage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen müssen, hätte diese Entscheidung auf das vorliegende Verfahren keine unmittelbare Auswirkung. Gegenstand dieser Entscheidung wäre allein, ob der BFH gemäß § 267 Abs. 3 AEUV i.V.m. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG eine Vorabentscheidung durch den EuGH hätte herbeiführen müssen. Die Entscheidung des BVerfG hätte dagegen nicht geklärt, inwieweit die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG im Streitjahr anzuwenden wäre, noch ob der erkennende Senat zur Vorlage an den EuGH verpflichtet gewesen wäre. Denn während der BFH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV grundsätzlich (zur Ausnahme vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 C-283/81 "Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA", Sammlung der Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union – Slg. – 1982, 03415) zur Vorlage an den EuGH verpflichtet ist, steht die Vorlage an den EuGH für Untergerichte gemäß Art. 267 Abs. 2 EuGH in deren pflichtgemäßem Ermessen, so dass nur ausnahmsweise eine Vorlagepflicht besteht (vgl. für den Fall, dass ein Untergericht sekundäres Unionsrecht für unwirksam hält, die Rechtsprechung des EuGH seit dem EuGH-Urteil vom 22. Oktober 1987 C-314/85 "Foto-Frost", Slg. 1987, 4199). Eine Entscheidung über die Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV i.V.m. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG wäre daher auf die Prüfung einer Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV i.V.m. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG nicht übertragbar.

Darüber, ob es in Anbetracht einer möglicherweise gebotenen gleich gelagerten verfassungsrechtlichen Beurteilung sinnvoll gewesen wäre, das Klageverfahren zum Ruhen zu bringen (vgl. § 155 FGO i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung), war nicht zu entscheiden,

da der Beklagte einen entsprechenden Antrag nicht gestellt hat. Die Klägerin hat demgegenüber zu erkennen gegeben, dass sie einem Ruhen des Verfahrens nicht zustimmen werde.

II. Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 46

1. Die von der Klägerin geltend gemachte Teilwertabschreibung auf die Kapitalbeteiligung an der B S.A. ist gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG liegen vor. 47

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –, für Körperschaften i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG, sind Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Teilwert des Wirtschaftsguts ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das betreffende Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb in der bisherigen Weise fortführt (BFH-Urteil vom 6. November 2003 IV R 10/01, BStBl II 2004, 416). Für die Bestimmung des Teilwerts einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt nach der Rechtsprechung des BFH die Vermutung, dass er im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung den Anschaffungskosten entspricht. Eine Teilwertabschreibung setzt voraus, dass entweder die Anschaffung als Fehlmaßnahme anzusehen ist oder aber die Wiederbeschaffungskosten nach dem Erwerb der Beteiligung gesunken sind, weil sich der innere Wert des Beteiligungsunternehmens vermindert hat. Eine solche Wertminderung ergibt sich nicht bereits daraus, dass hohe Verluste im Beteiligungsunternehmen entstanden sind. Denn für den Wert der Beteiligung sind nicht nur die Ertragslage und die Ertragsaussichten, sondern auch der Vermögenswert und die funktionale Bedeutung des Beteiligungsunternehmens maßgebend (BFH-Urteile vom 27. Juli 1988 I R 104/84, BStBl II 1989, 274, und vom 7. November 1990 I R 116/86, BStBl II 1991, 342; BFH-Beschluss vom 9. März 2000 X B 106/99, BFH/NV 2000, 1184). 48

Nach diesen Grundsätzen konnte die Klägerin die Kapitalbeteiligung an der B S.A. auf 3.911.660 DM (= 2 Mio. €) abschreiben. Die Beteiligten bzw. die GKBp haben im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die geltend gemachte Minderung des Teilwerts der Kapitalbeteiligung einvernehmlich und übereinstimmend festgestellt. Der erkennende Senat folgt dieser Einschätzung. Aus den vorliegenden Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Feststellung unzutreffend wäre. 49

Der gewinnmindernden Berücksichtigung dieser Teilwertabschreibung steht entgegen der Auffassung des Beklagten § 8b Abs. 3 KStG nicht entgegen. 50

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat insoweit folgt, ist zwar geklärt, dass die Neufassung des § 8b Abs. 3 KStG durch das UntStFG und der damit verbundene Ausschluss von gewinnmindernden Teilwertabschreibungen auf Kapitalbeteiligungen für Auslandsbeteiligungen bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2001 galt (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863; BFH-Urteil vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66). Gemäß § 8b Abs. 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit den in Absatz 2 genannten Anteilen entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen. Dies sind u.a. solche Anteile, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören. 51

Unter Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung des StSenkG auf die im Streitfall vorgenommene Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. wäre der Gewinn der Klägerin daher um die geltend gemachten Teilwertabschreibung zu erhöhen. Denn die Anteile an der B S.A. sind solche, die bei der Klägerin zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG gehören. Auch dies ist zwischen den Beteiligten letztlich nicht streitig.	52
Wegen Verstoßes gegen vorrangiges primäres Gemeinschaftsrecht ist § 8b Abs. 3 KStG vorliegend aber nicht anzuwenden (vgl. dazu sogleich Ziffer 3.).	53
2. Aus dem gleichen Grunde hat der Beklagte den Gewinn der Klägerin auch zu Unrecht gemäß § 8b Abs. 5 KStG um 5 % der von den weiteren Tochtergesellschaften in Südamerika bezogenen Dividenden erhöht.	54
Diese Gewinnerhöhung entspricht zwar der Anwendung der nationalen körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen. Nach § 8b Abs. 1 KStG, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 GewStG, bleiben Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG außer Ansatz. Von diesen Bezügen gelten nach § 8b Abs. 5 KStG 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, soweit sie aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft resultieren (sog. Schachtelstrafe). Da es sich bei den Anteilen an den weiteren Kapitalgesellschaften in Südamerika um Anteile in diesem Sinne handelt, ist auch das Vorliegen der Voraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG mit der Folge der Gewinnerhöhung um 5 % der bezogenen Dividenden zwischen den Beteiligten nicht streitig.	55
Auch die Anwendung der Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 KStG verstößt im vorliegenden Fall aber gegen primäres Gemeinschaftsrecht (vgl. sogleich Ziffer 3.).	56
3. Die tatbestandlich einschlägigen Regelungen des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG in der nach den zeitlichen Anwendungsregelungen gemäß § 34 KStG im Streitjahr 2001 geltenden Fassung sind wegen Verstoßes gegen die gemäß Art. 63 AEUV geschützte Kapitalverkehrsfreiheit aber nicht anzuwenden. Die geltend gemachte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B S.A. ist damit gewinnmindernd zu berücksichtigen und die Gewinnerhöhung um 5% der von südamerikanischen Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden rückgängig zu machen.	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. EuGH-Urteile vom 13. Dezember 2005 Rs. C-446/03 "Marks & Spencer", Slg. 2005, I-10837 Rz 29; vom 12. Dezember 2006 Rs. C-374/04 "Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation", Slg. 2006, I-11673, Rz 36). Der Spielraum der nationalen Gesetzgeber endet dort, wo die Grundfreiheiten des Vertrages berührt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 Rs. C-377/07 "STeko Industriemontage GmbH", Slg. 2009, I-299, Rz 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.	58
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	59

nationalen Regelung abzustellen (vgl. u.a. EuGH-Urteile 10. Februar 2011 Rs. C-436, 437/08 "Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH", Der Betrieb – DB – 2011, 508; vom 24. Mai 2007 Rs. C-157/05 "Holböck", Slg. 2007, I-4051, Rz 22 und 23; vom 13. März 2007 Rs. C-524/04 "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", Slg. 2007, I-2107, Rz 26 bis 34, und vom 3. Oktober 2006 Rs. C-452/04 "Fidium Finanz", Slg. 2006, I-9521, Rz 34 und 44 bis 49). Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich weiter, dass der EuGH die in Rede stehenden Maßnahmen 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 Rs. C-452/04 "Fidium Finanz", Rz 34).

Nationale Vorschriften, die nur auf solche Beteiligungen anwendbar sind, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen, fallen danach (ausschließlich) unter die Niederlassungsfreiheit (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 12. September 2006 Rs. C-196/04 "Cadbury Schweppes", Slg. 2006, I-7995, Rz 31 und 32; vom 18. Juli 2007 Rs. C-231/05 "Oy AA", Slg. 2007, I-6373, Rz 20; vom 21. November 2002 Rs. C-436/00 "X und Y", Slg. 2002, I-10829, Rz 37, und vom 13. April 2000 Rs. C-251/98 "Baars", Slg. 2000, I-2787, Rz 22). Insofern betreffen Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit (z.B. EuGH-Urteil vom 26. Juni 2008 Rs. C-284/06 "Burda", Slg. 2008, I-4571 Rz 68). Wenn mit solchen Vorschriften gleichzeitig Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit verbunden sind, rechtfertigt dies regelmäßig keine eigenständige Prüfung der Art. 63 ff. AEUV, weil diese Auswirkungen lediglich als zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen sind (z.B. EuGH-Urteil vom 13. März 2007 Rs. C-524/04 "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", Rz 34; EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007 Rs. C-492/04 "Lasertec", Slg. 2007, I-3775 Rz 20 ff.).

Unter Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr fallen dagegen 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 Rs. C-222/97 "Trummer und Mayer", Slg. 1999, I-1661, Rz 21; vom 17. September 2009 Rs. C-182/08 "Glaxo Wellcome", BFH/NV 2009, 1941, Rz 40; vom 21. Oktober 2010 Rs. C-81/09 "Idryma Typou AE", Amtsblatt der Europäischen Union – ABI EU – 2010, Nr C 346, 12). 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 die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV (vgl. EuGH-Urteil vom 17. September 2009 C-182/08 "Glaxo Wellcome", Rz 51).

Eine nationale Regelung, die nicht nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, sondern unabhängig vom Umfang der Beteiligung eines Gesellschafters an einer Gesellschaft gilt, kann sowohl unter Art. 49 AEUV als auch unter Art. 63 AEUV fallen (EuGH-Urteile vom 21. Oktober 2010 Rs. C-81/09 "Idryma Typou AE", Rz 49; vom 26. Juni 2006 Rs. C-284/06 "Burda", Rz 71; EuGH-Beschluss vom 4. Juni 2009 Rs. C-

439/07 "KBC-Bank", Slg. 2009, I-04409, Rz 69). In einem solchen Fall ist nicht ausschließlich die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV betroffen. Die entgegenstehende, auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. "Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas" (C-196/04) gestützte Rechtsauffassung hat der EuGH ausdrücklich verworfen (EuGH-Urteil vom 26. März 2009 Rs. C-326/07 "Kommission / Italien", Slg. 2009, I-02291 Rz 36). Die ausschließliche Prüfung der Niederlassungsfreiheit in dem Verfahren "Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas" hat seinen Grund vielmehr darin, dass in diesem Verfahren die vorgelegten Rechtsvorschriften beherrschte ausländische Gesellschaften betrafen (vgl. dort Rz 32).

Nach diesen Grundsätzen sind die streitgegenständlichen Regelungen in § 8b Abs. 3 KStG i.V.m. den Regelungen über die zeitliche Anwendung im Jahr 2001 und § 8b Abs. 5 KStG dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 ff. AEUV zuzuordnen. Beide Regelungen gelten unabhängig von einer bestimmten Beteiligungshöhe und unabhängig von der Möglichkeit, auf die Tochtergesellschaft einen sicheren Einfluss ausüben zu können für alle Beteiligungen.

63

Nach Auffassung des Beklagten wird im vorliegenden Fall die Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der Beteiligungshöhe von annähernd 100% von der Niederlassungsfreiheit verdrängt. Der Beklagte und die Finanzverwaltung allgemein (vgl. VV NW OFD Rheinland S 2750a-1012-St 131 vom 28. Dezember 2010) sowie Teile der Literatur (Mitschke, Finanzrundschau – FR – 2009, 898; Benecke, IStR-Länderbericht Heft 13/2009; Wunderlich/Blaschke, IStR 2008, 754; unentschieden sind Lausterer/ Bindl, DB 2010, 1556; Musil, DB 2009, 1037) vertreten insoweit die Rechtsauffassung, dass in Fällen wie dem vorliegenden, in denen nationale Regelungen betroffen sind, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft und deren Tätigkeit nicht erfordern, in tatsächlicher Hinsicht aber ein Sachverhalt zu beurteilen ist, in dem aufgrund der Beteiligungshöhe diese sichere Einflussmöglichkeit besteht, die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV von der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV verdrängt wird. Die Befürworter dieser Ansicht berufen sich zur Begründung ihrer Auffassung im Wesentlichen auf die Urteile des EuGH vom 21. Januar 2010 Rs. C-311/08 "SGI" (IStR 2010, 144), vom 26. Juni 2006 Rs. C-284/06 "Burda" und vom 10. Mai 2007 Rs. C-492/07 "Lasertec" sowie auf den Beschluss des EuGH vom 4. Juli 2009 Rs. C-439/07 "KBC-Bank". Der EuGH habe in diesen Entscheidungen nach der Betrachtung der streitigen Vorschriften in einem zweiten Schritt geprüft, ob im konkreten Sachverhalt eine beherrschende Beteiligung vorliege. In einem solchen Fall werde die Kapitalverkehrsfreiheit durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt.

64

Der erkennende Senat teilt diese Rechtsauffassung nicht.

65

Zum einen tragen die von den Befürwortern dieser Auffassung herangezogenen Entscheidungen des EuGH ihre Auffassung nicht. Gegenstand der Entscheidung des EuGH vom 10. Mai 2007 Rs. C-492/07 "Lasertec" waren keine neutralen Vorschriften, sondern solche, die eine wesentliche Beteiligung von mehr als einem Viertel erforderten. Hierzu stellte der EuGH fest, dass nach dem zu beurteilenden Sachverhalt eine Beteiligung von zwei Dritteln vorlag.

66

Ähnliches gilt auch für die Entscheidung vom 21. Januar 2010 Rs. C-311/08 "SGI". Auch hier stellte der EuGH zunächst fest, dass nach der Äußerung der belgischen Regierung die streitige Regelung eine "mittelbare oder unmittelbare Verflechtung" zwischen Unternehmen erfordere, "eine Beteiligung am Kapital der anderen betroffenen Gesellschaft", die allerdings nicht durch die Ausübung eines "sicheren Einflusses" im Sinne der Rechtsprechung gekennzeichnet sei müsse, sondern sich z. B. auch aus einer relativen Abhängigkeit von

67

Rohstoffen oder einer Abhängigkeit im Bereich der technischen Zusammenarbeit und der Garantien ergeben könne (vgl. dort Rz 29). Erst im Anschluss verweist der EuGH auf die Höhe der im konkreten Vorlagefall bestehenden Beteiligung und sieht die Kapitalverkehrsfreiheit als verdrängt an (vgl. dort Rz 33ff.).

In der Entscheidung vom 26. Juni 2006 Rs. C-284/06 "Burda" stellte der EuGH zunächst die Neutralität der Vorschriften sowie die beherrschende Beteiligung im vorgelegten Sachverhalt (Rz 72) fest, verwies aber zur Begründung für die Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit ausschließlich auf solche Entscheidungen des EuGH, die keine neutralen Vorschriften zum Gegenstand hatten, sondern solche, die eine beherrschende Beteiligung erfordern (EuGH-Urteil vom 18. Juli 2007 Rs. C-231/05 "Oy AA", Slg. 2007, I-6373, Rz 20 Rz 24; hierzu kritisch Rehm/ Nagler, IStR 2009, 247).

Aus dem angeführten Beschluss vom 4. Juli 2009 Rs. C-439/07 "KBC-Bank" (dort Rz 68ff.), in welchem der EuGH das Verfahren an das vorlegende Gericht zur Entscheidung zurückverwiesen hat, lässt sich ebenfalls nicht eindeutig entnehmen, dass in dem Fall neutraler Rechtsvorschriften und tatsächlicher beherrschender Beteiligung die Kapitalverkehrsfreiheit zugunsten der Niederlassungsfreiheit verdrängt würde (vgl. die Kritik bei Völker, IStR 2009, 705). Der EuGH führt insoweit lediglich aus, dass bei Bestehen einer beherrschenden Beteiligung die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit Anwendung finden, ohne die Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit zu klären.

Zum anderen betont der EuGH in allen Entscheidungen unter Hinweis darauf, dass es sich um eine gefestigte Rechtsprechung handele, den Grundsatz, dass für die Bestimmung der einschlägigen Grundfreiheit auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelungen abzustellen ist. In Anwendung dieses Grundsatzes hat der EuGH in verschiedenen Entscheidungen die Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit bei neutralen Vorschriften auch ohne Prüfung der konkreten Beteiligungshöhe angenommen und der Kapitalverkehrsfreiheit den Vorrang eingeräumt (EuGH-Urteil vom 19. September 2009 Rs. C-182/08 "Glaxo Wellcome", Slg. 2009, I-08591) oder beide Grundfreiheiten geprüft, obwohl eine beherrschende Beteiligung vorlag (EuGH-Urteil vom 24. Mai 2007 Rs. C-157/05 "Holböck", Slg. 2007, I-04051, bei einer Kapitalbeteiligung von zwei Dritteln). Der EuGH hält bei neutralen Vorschriften auch nach seiner aktuellen Rechtsprechung eine Verletzung beider Grundfreiheiten für möglich, ohne dass der Schutzbereich der einen Grundfreiheit von der anderen verdrängt würde (EuGH-Urteil vom 21. Oktober 2010 Rs. C-81/09 "Idryma Typou AE", ABl EU 2010, Nr. C 346, 12, Rz 49, 52f., 70).

Hieraus ergibt sich nach Auffassung des erkennenden Senats auch für Drittlandsfälle keine Exklusivität der Niederlassungsfreiheit vor der Kapitalverkehrsfreiheit in Mehrheits- bzw. Beherrschungsfällen, wenn die streitgegenständliche Vorschrift eine Mehrheit oder Beherrschung nicht erfordert. Vielmehr sind Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit in den Fällen, in denen der Telos der streitgegenständlichen Vorschrift neutral ist, nebeneinander anzuwenden mit der Folge, dass über den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auch Drittstaatenbeziehungen geschützt sind. Eine Einschränkung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit bei gleichzeitiger Betroffenheit der Niederlassungsfreiheit bedürfte einer besonderen Begründung, die das Gericht weder aus der Systematik der Grundfreiheiten noch aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH entnehmen kann. Soweit einige Autoren eine Tendenz des EuGH zur einschränkenden Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit aus dem Grunde erkennen, weil es aus mitgliedschaftlicher Sicht kaum nachvollziehbar sei, aufgrund der Grundfreiheiten nun auch noch im Verhältnis zu Drittstaaten in die Pflicht genommen zu werden (so Musil, a.a.O., S.

1040), so hält das Gericht dies nicht für überzeugend. Denn der – weite, auf Drittstaaten ausgedehnte – Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ist ausdrücklicher Inhalt des AEUV und als solcher nicht durch eine grundlose Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit einzuschränken.

Der Senat sieht sich mit dieser Rechtsauffassung in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zur Frage der Europarechtswidrigkeit der Regelung in § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG im Jahr 2001 (BFH-Beschluss vom 8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863; BFH-Urteile vom 9. August 2006 I R 50/05 BFHE 215, 93, BStBl II 2008, 823; vom 26. November 2008 I R 7/08, BFHE 224, 50, BFH/NV 2009, 849; in diesem Sinne auch Gosch, BFH/PR 2009, 225; Dörfler/ Ribbrock, Der Betriebs-Berater – BB – 2009, 1515; Völker, IStR 2009, 705; Intemann, Gestaltende Steuerberatung 2009, 268).

In der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat insoweit folgt, ist zwischenzeitlich geklärt, dass die Regelungen des § 8b Abs. 3, Abs. 5 KStG im Streitjahr 2001 auch im Fall einer "beherrschenden" Beteiligung an Kapitalgesellschaften gegen Art. 63 AEUV verstößt (BFH-Beschluss vom 8. Juni 2010 I B 199/09, BFH/NV 2010, 1863; BFH-Urteile vom 9. August 2006 I R 50/05 BFHE 215, 93, BStBl II 2008, 823; vom 26. November 2008 I R 7/08, BFHE 224, 50, BFH/NV 2009, 849). Da gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV nicht nur Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten sind, ist § 8b Abs. 3, Abs. 5 KStG auch im vorliegenden Fall hinsichtlich der Kapitalbeteiligungen an in Südamerika ansässigen Kapitalgesellschaften nicht anzuwenden.

Rechtfertigungsgründe für den Verstoß der Regelungen in § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sind nicht ersichtlich. Der EuGH, der BFH und der erkennende Senat selbst haben sich bereits umfassend mit den möglichen Rechtfertigungsgründen auseinandergesetzt und diese nicht für durchgreifend erachtet. Für den vorliegenden Sachverhalt einer annähernd 100%igen Beteiligung an in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften hat der Beklagte keine neuen – besonderen – Rechtfertigungsgründe vorgetragen; solche sind für das Gericht auch nicht ersichtlich. Insbesondere der in Drittstaatenfällen grundsätzlich denkbare Rechtfertigungsgrund der effektiven Steuerkontrolle kann im Streitfall die Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Beschränkungen des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG nicht rechtfertigen. Die Beteiligten haben sich im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung hinsichtlich der Höhe der Wertminderung der Kapitalbeteiligung sowie in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich des tatsächlichen Beteiligungsaufwands tatsächlich verständigt. Ein Mangel der Effektivität der Steuerkontrolle ist danach im vorliegenden Sachverhalt nicht erkennbar.

4. Der erkennende Senat übt das ihm eingeräumte Ermessen gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV dahingehend aus, dass er keine Vorabentscheidung durch den EuGH herbeiführt. Die Feststellung der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheit und die Auslegung des Art. 63 AEU im Hinblick auf die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG im Jahr 2001 sowie des § 8 Abs. 5 KStG waren bereits Gegenstand der Auslegung durch den EuGH bzw. den BFH. Der erkennende Senat ist davon überzeugt, dass nach der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH eine andere Auslegung des Gemeinschaftsrechts nicht erfolgen kann. Eine erneute Vorlage an den EuGH ist damit nicht erforderlich (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 C-283/81 "Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA", Slg. 1982, 3415).

5. Die Klägerin hat akzeptiert, dass die ihr tatsächlich entstandenen Beteiligungsaufwendungen hinsichtlich der südamerikanischen Tochtergesellschaften nicht zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind und insoweit ihren Klageantrag eingeschränkt;

über die Höhe der tatsächlich entstandenen Beteiligungsaufwendungen haben sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung tatsächlich verständigt. Über die Streitfrage, ob § 3c Abs. 1 EStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG bei der europarechtlich erzwungenen Nichtanwendung von § 8b Abs. 5 KStG wiederauflebt und subsidiär anzuwenden wäre braucht daher im vorliegenden Verfahren nicht entschieden zu werden.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Abs. 3 FGO. Die Einschränkung der Klage um den nichtabziehbaren, tatsächlichen Beteiligungsaufwand hinsichtlich der südamerikanischen Tochtergesellschaften fällt nicht ins Gewicht. 77

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 78

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Entscheidung dem BMF-Schreiben vom 11. November 2010 (IV C 2 – S 2750-a/07/100006) entgegensteht. Eine höchstrichterliche Entscheidung darüber, ob § 8b Abs. 3 KStG im Jahr 2001 auch dann wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV nicht anzuwenden ist, wenn es sich um eine Teilwertabschreibung auf eine annähernd 100%ige Kapitalbeteiligung an einer Gesellschaft im Nicht-EU-Ausland handelt, steht zudem bislang noch aus. Ebenso erhält der BFH Gelegenheit zur Klärung, ob er im Hinblick auf die Entscheidungen des EuGH in den Rs. "Burda", "SGI" und "KBC-Bank" an seiner bisherigen, vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung zur Abgrenzung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit festhält. 79