
Datum: 14.11.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2558/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1114.10K2558.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, in welchem Umfang Zinsen auf weitergeleitete Konzerndarlehen im Anwendungsbereich des § 8a KStG in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.	2
Konzernstruktur:	3
Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse des Konzerns haben sich hinsichtlich der für den vorliegenden Rechtsstreit bedeutsamen Bedingungen wie folgt entwickelt:	4
Bei der Klägerin handelt es sich um die deutsche Konzernspitze des international tätigen F Inc. mit Sitz in den USA. Über diese Firma und andere US. Amerikanische Firmen des Konzerns wurde 2005 das Chapter 11-Verfahren eröffnet, das zumindest bis 2006 andauerte.	5
Unmittelbare Gesellschafterin der Klägerin ist die F Europe B.V. (nachfolgend FE B.V.) mit Sitz in den Niederlanden, deren Anteile von der F International B.V. (nachfolgend FI B.V.) gehalten wurden. Die FE B.V. war u.a. an der F Finance B.V. (nachfolgend FFN B.V.) beteiligt, die 2005 auf die FE B.V. verschmolzen wurde.	6
Die Anteile an der FI B.V. werden über weitere Zwischengesellschaften mittelbar von der F Inc. gehalten.	7

In Deutschland bestand 2004 eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur. Die Klägerin hielt sämtliche Kommanditanteile an der F Deutschland GmbH & Co. KG (nachfolgend FD KG). Die FD KG hielt ihrerseits sämtliche Kommanditanteile an der F GmbH & Co. KG (nachfolgend FWP KG). Die Komplementär-GmbHs waren in beiden Fällen nicht am Vermögen der KG beteiligt. Damit war die Klägerin mittelbar zu 100% an der FWP KG beteiligt.	
2006 ist zunächst das Vermögen der FWP KG auf die FD KG angewachsen und anschließend deren Vermögen auf die Klägerin.	9
Die Klägerin klagt somit hinsichtlich der Gewinnfeststellung als ehemalige mittelbare Gesellschafterin der FWP KG und hinsichtlich des Gewerbeverlustrvortrags als Gesamtrechtsnachfolgerin.	10
Darlehensvergaben	11
Im Jahr 2000 nahm die FD KG bei anderen konzernangehörigen Gesellschaften verschiedene Darlehen auf, um den Erwerb der Anteile an der A GmbH & Co. KG zu finanzieren, die nach dem Erwerb in FWP KG umfirmierte. Wegen den zwischen den Beteiligten unstreitigen Darlehensgewährungen, den diesen zugrunde liegenden Vereinbarungen und den Zinszahlungen in Höhe von insgesamt 8.098.809 € im Streitjahr 2004 wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 1.12.2011 nebst Anlagen Bezug genommen.	12
Bei dem von der FI B.V. gewährten Darlehen über 77,4 Mio. € handelt es sich um ein weitergeleitetes Darlehen der F Inc., das dieser wiederum von fremden Dritten gewährt worden war. Der F Inc. war am 25.7.2000 von einem Bankenkonsortium eine Finanzierungszusage über insgesamt 1,15 Mrd. USD ohne Sicherheiten gegeben worden. Bestandteil der Finanzierungszusage war eine revolvingende Kreditlinie von 325 Mio. USD mit einer Laufzeit von sechs Jahren. Wegen der Einzelheiten der Weiterleitung dieses Betrags an die FD KG wird ebenfalls auf den vorgenannten Schriftsatz nebst Anlagen Bezug genommen.	13
Die Zinszahlungen wurden als Sonderbetriebsausgaben der FD KG bei der FWP KG steuerlich geltend gemacht.	14
Besteuerungsverfahren	15
2008/2009 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung K statt. Darin kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Schuldzinsen für 2004 nach § 8a Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 8a Abs. 5 KStG steuerlich nicht zu berücksichtigen seien. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 2.18 des BP-Berichts vom 4.12.2009 Bezug genommen.	16
Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erließ u.a. am 5.2.2010 einen geänderten Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der FWP KG sowie am 17.2.2010 einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2004 der Klägerin „vormals F GmbH & Co KG“.	17
Während des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte am 11.8.2010 einen Änderungsbescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust und am 12.8.2010 einen Änderungsbescheid über die Gewinnfeststellung. Beide Bescheide wurden zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens.	18

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 11.7.2011 als unbegründet zurück. Zur Begründung bezog er sich im Wesentlichen auf das Schreiben des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung vom 30.6.2010. In diesem, auf das Bezug genommen wird, wird u.a. ausgeführt:	19
Die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass sie unter sonst gleichen Umständen von einem fremden Dritten die streitigen Darlehen erhalten hätte. Sie habe keine verbindlichen Kreditangebote oder tatsächlich gewährte Bankdarlehen aus der Zeit der Kreditaufnahme vorgelegt. Ein Kreditrating sei keine Grundlage für die Erbringung des Drittvergleichs.	20
Mit der Klage trägt die Klägerin vor:	21
Die Darlehen hätten den sog. safe haven überstiegen und es seien unstreitig die Voraussetzungen des § 8a Abs. 5 KStG a.F. erfüllt.	22
Entgegen der Auffassung des Beklagten hätte ihre Rechtsvorgängerin, die FD KG, „dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können“. Die Voraussetzungen des sog. Drittvergleichs seien im vorliegenden Fall erfüllt. Denn ihre Rechtsvorgängerin könne für die im Streitjahr 2004 bestehenden Gesellschafterdarlehensverhältnisse den Nachweis führen, dass sie dieses Fremdkapital von einem fremden Dritten erhalten hätte. Dabei seien im Rahmen der Durchführung des Fremdvergleichs die Verhältnisse im Zeitpunkt der Darlehensgewährung maßgeblich. Der Drittvergleich gelinge zum einen durch den Nachweis, dass der Fremdkapitalausstattung „weitergeleitete Konzerndarlehen“ zugrunde liegen. Zum anderen könne der Fremdvergleich auch durch einen konzernexternen Fremdvergleich erbracht werden.	23
Da es sich bei den Darlehen um weitergeleitete Konzerndarlehen handele, könne festgestellt werden, dass ihre Rechtsvorgängerin das hier streitgegenständliche Darlehen auch von einem fremden Dritten erhalten hätte, da in der vorliegenden Finanzierungsstruktur lediglich eine „Weiterleitung“ bei einem fremden Dritten aufgenommener Darlehensbeträge vorliege. Das Fremdkapital stamme von einem fremden Dritten und sei bei wirtschaftlicher Betrachtung von der FD KG aufgenommen worden.	24
Selbst für den Fall, dass die Fremdüblichkeit infrage gestellt werden sollte, sei zu beachten, dass auch im Rahmen eines externen Fremdvergleichs der Nachweis der Fremdüblichkeit erbracht worden sei:	25
Sie habe bereits im Einspruchsverfahren eine von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft P erstellte Kreditwürdigkeitsanalyse vorgelegt, aus der hervorgehe, dass Unternehmen mit einer der FD KG vergleichbaren Kreditwürdigkeit in den Jahren 2000 und 2001 tatsächlich in der Lage gewesen wären, Darlehen von fremden Dritten zu erhalten. Auf die vorgenannte Kreditwürdigkeitsanalyse wird Bezug genommen.	26
Außerdem habe sie eine Bestätigung der Kreissparkasse D, auf die ebenfalls Bezug genommen wird, vorgelegt, aus der hervorgehe, dass die Kreissparkasse D bei einer entsprechenden Finanzierungsanfrage die hier streitgegenständlichen Darlehen gewährt hätte.	27
Wegen der weiteren Begründung wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 1.12.2011 Bezug genommen.	28
Die Klägerin beantragt,	29

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 vom 5. Februar 2010 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 12.8.2010 und den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2004 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 11.8.2010 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung einer entsprechenden Änderung der Gewerbesteuerückstellung um die nach § 8a KStG a.F. als verdeckte Gewinnerhöhung hinzugerechneten Fremdkapitalvergütungen i.H.v. 8.098.809 € vermindert wird;

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen, 33

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 34

Ergänzend zu ein Entscheidung trägt er vor: 35

Das Gutachten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft P sei keine Kreditwürdigkeitsanalyse. Es sei nicht transparent dargestellt worden, wie man zu dem Rating komme. Vor allen Dingen sei nicht klar, ob vergleichbare Kredite vergeben worden seien. 36

Entscheidungsgründe 37

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. 38

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vergleiche § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–. 39

Der Beklagte hat zu Recht die geltend gemachten Schuldzinsen nicht als Sonderbetriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt. 40

1. Die Klägerin ist hinsichtlich der angefochtenen Bescheide rechtsbehelfsbefugt. Dies folgt in Bezug auf den Gewinnfeststellungsbescheid aus ihrer Eigenschaft als ehemalige Gesellschafterin der liquidationslos vollbeendeten FD KG, um deren Sonderbetriebsausgaben bei der FWP KG es geht, und in Bezug auf den Gewerbeverlustvortragsbescheid aus ihrer Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin der FD KG, die wiederum Gesamtrechtsnachfolgerin der FWP KG war (zum Gewerbeverlustvortrag nach § 10a GewStG in Fällen des Wechsels zum letzten Gesellschafter einer Personengesellschaft durch Anwachsung s. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 10a, Rz. 95). 41

2. Die geltend gemachten Schuldzinsen waren nach § 8a des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr 2004 gemäß dem Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (Bundesgesetzblatt I 2003, 2840) geltenden Fassung – KStG a.F. – nicht zu berücksichtigen. 42

a) § 8a KStG a.F. lautet in dem hier interessierenden Umfang: 43

„(1) Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund– oder Stammkapital beteiligt war, sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn 44

die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 Euro betragen und wenn eine

2. in einem Bruchteil des Kapitals bemessende Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn, die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können. 45

(3) Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der Anteilseigner am Grund– oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar –auch über eine Personengesellschaft– beteiligt ist. 46

(5) Die Abs. 1-4 gelten entsprechend, wenn das Fremdkapital einer Personengesellschaft überlassen wird, an der die Kapitalgesellschaft alleine oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. In den Fällen des Satzes 1 gilt das Fremdkapital als der Kapitalgesellschaft überlassen.“ 47

b) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Voraussetzungen des § 8a KStG a.F. erfüllt sind bis auf die Frage, ob die FD KG dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten hätte erhalten können. Die Frage ist entgegen der Auffassung der Klägerin zu verneinen. 48

aa) § 8a KStG enthält keine verfassungswidrige Rückwirkung, obwohl er gemäß dem ab 2004 neu eingefügten Abs. 5 auch Fremdkapital, das einer Personengesellschaft überlassen wird, in die Regelungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften einbezieht und dies auch für vor 2004 gewährte Darlehen gilt, vgl. § 34 Abs. 6a KStG a.F. Diese sog. unechte Rückwirkung ist verfassungsrechtlich zulässig, da es zu Umgehungen des § 8a KStG a.F. durch Einschaltung von Personengesellschaften gekommen war, wodurch die Gefahr bestand, dass die Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften leerliefen (zur Zulässigkeit unechter Rückwirkungen vgl. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 7.7.2010 2 BvR 748/05, 753/05 und 1738/05, Bundessteuerblatt –BStBl- II 2011, 86). 49

bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist jedoch bei der Prüfung des Drittvergleichs zu berücksichtigen, dass die Klägerin in den Jahren 2000 und 2001, in denen die streitigen Darlehen aufgenommen wurden, nicht damit rechnen musste, dass ein Drittvergleich angestellt werden würde, und sie deshalb keine Beweisvorsorge treffen konnte. Die Anforderungen an den Drittvergleich sind dementsprechend für vor 2004 aufgenommene Darlehen zu mindern. 50

cc) Selbst unter Berücksichtigung herabgesetzter Anforderungen an den Drittvergleich ist der Klägerin im Streitfall nicht der Nachweis gelungen, dass sie das Fremdkapital unter sonst gleichen Umständen auch von einem Dritten hätte erhalten können. 51

aaa) Bei sog. weitergeleiteten Konzerndarlehen ist der Nachweis nicht bereits deshalb gelungen, weil das Darlehen zu ähnlichen Bedingungen gegeben wurde, wie sie der Konzernmutter durch den Dritten eingeräumt wurden. Es liegen keine gleichen Umstände vor, da bereits die Höhe des Vermögens der beiden Gesellschaften und damit die dem Darlehensgläubiger zur Verfügung stehende Haftungsmasse sehr unterschiedlich ist. 52

bbb) Die Kreditwürdigkeitsanalyse stellt keinen Nachweis dar. Sie ist, auch nach den Erläuterungen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, nicht nachvollziehbar und intransparent. Weder ist erkennbar, wie die Verfasser zu dem Rating gekommen sind, noch ob vergleichbare Kredite tatsächlich vergeben wurden. Rein theoretisch mögliche Kredite stellen keinen Nachweis dar.

ccc) Das Schreiben der Kreissparkasse D ist zu allgemein gehalten.

54

ddd) Der Drittvergleich nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. ist etwas anderes als ein Fremdvergleich. Es kommt nicht darauf an, ob das vom Anteilseigner gewährte Darlehen dem Fremdvergleichsmaßstab standhält (dies würden die streitigen Darlehen nach Auffassung des Senats trotz der fehlenden Besicherung, vgl. hierzu BFH, Urteile vom 29.10.1997 I R 24/97, BStBl II 1998, 573 und vom 22.10.2013 X R 26/11, DB 2013, 2894 mit Anmerkung Müller zu Investitionsdarlehen), sondern ob ein Dritter bei sonst gleichen Umständen das Darlehen gewährt hätte. Dies muss der den Abzug von Schuldzinsen begehrende Steuerpflichtige nachweisen und nicht, dass das Darlehen dem Fremdvergleich standhält. Deshalb ist das BFH-Urteil vom 29.10.1997 I R 24/97 (BStBl II 1998, 573) nicht einschlägig (a.A. I. Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8a, Rz. 101.1 (Stand: Dezember 2005)). Dass das Darlehen dem Fremdvergleich standhält, bedeutet nicht zwangsläufig und automatisch, dass ein Dritter es auch gewährt hätte.

55

eee) Da die Klägerin den Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben begehrt und damit einen steuermindernden Sachverhalt, ist sie darlegungs- und nachweispflichtig. Der entsprechende Nachweis ist der Klägerin, wie die obigen Ausführungen belegen, nicht gelungen.

56

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

57

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zu, welche Anforderungen an die „sonst gleichen Umstände“ bei weitergeleiteten Konzerndarlehen zu stellen sind. Zwar handelt es sich bei der streitigen Rechtsnorm um ausgelaufenes Recht. Die Frage ist aber in einer Vielzahl noch offener Fälle von Bedeutung und bisher höchstrichterlich nicht geklärt.

58