
Datum: 04.09.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2292/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0904.13K2292.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 56/14

Tenor:

Die Bescheide über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für die Abrechnungszeiträume Dezember 2006 und Dezember 2007, beide datierend vom 10. Februar 2010 und beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2010, werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für Dezember 2006 und Dezember 2007, welche darauf beruht, dass der Beklagte Zinsaufwendungen der Klägerin an ihre Muttergesellschaft nach § 8a des Körperschaftsteuergesetzes ? KStG - in der für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 geltenden Fassung („Gesellschafter-Fremdfinanzierung“) als verdeckte Gewinnausschüttungen – vGA – behandelte.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie wurde im Jahre 2003 als Vorratsgesellschaft mit einem Stammkapital von 25.000 € gegründet. Anteilseigner waren zunächst zwei Beteiligungsgesellschaften.

3

Mit Vertrag vom 4. Juli 2005 veräußerten die Beteiligungsgesellschaften sämtliche Anteile an der Klägerin an die Firma „K Auto Ltd.“ – Muttergesellschaft – mit Sitz in Indien. Die

4

Muttergesellschaft ist ein international tätiger Automobilkonzern im Bereich Fahrzeugkomponenten. Zugleich nahm die Klägerin die jetzige Firmierung an. Ein Ergebnisabführungsvertrag besteht nicht.

Ihren Geschäftsbetrieb nahm die Klägerin ausweislich der Gewerbeanmeldung am 26. August 2005 auf. Nach dem Handelsregister ist der Unternehmensgegenstand der Klägerin die Beteiligung an anderen Gesellschaften sowie die Verwaltung eigenen Vermögens.

5

Im Jahre 2005 erwarb die Klägerin eine 70-prozentige Beteiligung an der A GmbH – Tochtergesellschaft –. Die Bilanzen weisen in den Streitjahren einen Beteiligungsbuchwert von 3.000.000 € (ohne Nebenkosten) aus. Ausweislich einer Umsatzsteuernachschau vom 13. Juni 2006 sind der Geschäftssitz der Klägerin und der Tochtergesellschaft identisch. Geschäftsbesprechungen der Klägerin fanden in den Räumen der Tochtergesellschaft statt. Für die Klägerin war teilweise ein Mitarbeiter der Tochtergesellschaft, Herr B (Finance Director), tätig.

6

Am 4. Juli 2005 gewährte die Muttergesellschaft der Klägerin ein Darlehen i.H.v. 5.400.000 €. Diesen Betrag und zusätzliche 600.000 €, insgesamt also 6.000.000 €, reichte die Klägerin an die Tochtergesellschaft als Darlehen weiter. Beide Darlehen sehen eine Verzinsung von 3,5 % über dem Drei-Monats-Euribor (European Interbank Offered Rate) vor, die zu einer Zinshöhe von 5,9 bis 6,9 % in 2006 sowie von 7,2 % bis 8,2 % in 2007 führten. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Zinshöhe in den Streitjahren jedenfalls nicht ungünstiger als das allgemeine Zinsniveau war.

7

In den Bilanzen der Jahre 2005 bis 2007 wies die Klägerin dementsprechende Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft sowie Darlehensforderungen gegenüber der Tochtergesellschaft aus. Die Zinsen wurden gewinnwirksam als Zinsaufwand (gegenüber der Muttergesellschaft) bzw. Zinsertrag (gegenüber der Tochtergesellschaft) sowie als Verbindlichkeit (gegenüber der Muttergesellschaft) bzw. Forderung (gegenüber der Tochtergesellschaft) verbucht. In den Streitjahren 2005 bis 2007 wirkten sich Zinsaufwendungen aus dem von der Muttergesellschaft erhaltenen Darlehen i.H.v. 139.900 € in 2005, 348.097 € in 2006 und 413.356 € in 2007 gewinnmindernd aus. Tatsächliche Zahlungen sind nicht geflossen.

8

Anhand der Jahresabschlüsse ist ersichtlich, dass sich ihre Geschäftstätigkeit in dem Halten und Finanzieren der Beteiligung an der Tochtergesellschaft erschöpfte. Ein anderweitiger operativer Geschäftsbetrieb bestand nicht, auch bestanden keine weiteren Beteiligungen. In der endgültigen Bilanz zum 31. Dezember 2005 sowie den Bilanzen der Streitjahre wies die Klägerin ein voll eingezahltes Stammkapital von 25.000 € sowie eine Kapitalrücklage von 3.600.000 € aus. Wegen der übrigen Entwicklung des Eigenkapitals und der weiteren Einzelheiten wird auf die Jahresabschlüsse verwiesen.

9

In den Jahren 2009 und 2010 fand eine steuerliche Betriebsprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E – GKBP E – für die Jahre 2005 bis 2007 statt. Der Betriebsprüfer vertrat hierbei die Ansicht, dass die geltend gemachten Zinsaufwendungen dem Grunde nach unter § 8a KStG fielen und dadurch auch Kapitalertragsteuer auslösten. Im Jahre 2005 lägen die Zinsaufwendungen unterhalb der Freigrenze von 250.000 €, in den Jahren 2006 und 2007 jedoch darüber. Daraus ergebe sich eine vGA in Höhe von 287.831 € im Streitjahr 2006 sowie in Höhe von 341.827 € im Streitjahr 2007. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, es liege ein Fall von § 8a KStG in der für die Prüfungsjahre geltenden Fassung vor. Die Muttergesellschaft habe als Anteilseignerin Fremdkapital an die im Inland

10

unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Klägerin überlassen. Es liege keine kurzfristige Darlehensgewährung vor. Die Muttergesellschaft sei zu 100 % und damit wesentlich an der Klägerin beteiligt. Die Freigrenze sei in den Jahren 2006 und 2007 überschritten. Das Fremdkapital übersteige auch den sogenannten „safe haven“ („sicherer Hafen“). Wegen der genauen Berechnung des Eigenkapitals und des safe haven – ohne Berücksichtigung von Jahresüberschüssen oder -fehlbeträgen sowie Gewinnvortrag vor oder nach der Betriebsprüfung – wird auf Seite 9 des Betriebsprüfungsberichts vom 3. Februar 2010 (Betriebsprüfungsakte der Veranlagungsstelle) verwiesen.

Das Fremdkapital wäre auch nicht von einem Dritten gewährt worden. Die beweisverpflichtete 11
Klägerin habe keine geeigneten Unterlagen (z. B. Kreditanfragen/-zusagen) vorgelegt. Auch liege kein Fall von § 8a Abs. 6 KStG (fremdfinanzierter Beteiligungserwerb) vor, da der Erwerb der Anteile an der Tochtergesellschaft aus der Kapitalrücklage finanziert worden sei. Die streitgegenständlichen Zinsen beruhten auf Fremdkapital, welches die Klägerin erhalten habe, um der Tochtergesellschaft Betriebsmittel zuzuführen.

Für die Klägerin griffen – so der Betriebsprüfer – auch keine Sonderregelungen für 12
Holdinggesellschaften (§ 8a Abs. 4 KStG), da die Haupttätigkeit einer Holdinggesellschaft darin bestehen müsse, mindestens zwei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu halten und zu finanzieren oder die Beteiligungen mehr als 75 % der Bilanzsumme ausmachen müssen. Beide Voraussetzungen seien nicht erfüllt, da nur eine Beteiligung gehalten werde und die Beteiligung an der Tochtergesellschaft nur ca. 30 % der Bilanzsumme der Klägerin ausmache.

Zu dem in der Betriebsprüfung von der Klägerin geäußerten Einwand, die Muttergesellschaft 13
sei für Zwecke ihrer europäischen Expansion von Banken mit Darlehen in Höhe von insgesamt 65 Mio. US-\$ versorgt worden, von denen ein Anteil von 10 Mio. € nach Deutschland über Treuhandkonten an die Tochtergesellschaft geflossen sei, entgegnete der Betriebsprüfer, dass die Finanzierung der Konzernspitze für die Anwendung des § 8a KStG unerheblich sei.

Zu dem Einwand, dass die 6 Mio. € letztlich an die Tochtergesellschaft geflossen seien, 14
wendete er ein, es handle sich hier lediglich um einen abgekürzten Zahlungsweg. Die Bilanzierung zeige, dass die Klägerin aus entsprechenden Darlehensverträgen gegenüber ihrer Muttergesellschaft verpflichtet gewesen sei und die Darlehen ihrerseits weitergegeben habe.

Zu dem Einwand, dass nach Textziffer – Tz. – 63 bis 66 des Schreibens des 15
Bundesministeriums der Finanzen – BMF-Schreiben – zu § 8a KStG vom 15. Dezember 1994 (Bundessteuerblatt – BStBl – I 1995, 25) bei dem hier gewählten günstigen Zinssatz, der günstiger als das seinerzeitige Marktniveau gewesen sei, § 8a KStG mangels potentiellern Schaden für den deutschen Fiskus ausscheide, entgegnete er, dass diese Ausnahme nur zur Anwendung komme, wenn die Finanzierung dem Grunde nach einem Drittvergleich standhalte und lediglich die Höhe nicht üblich sei. In diesem Falle fehle es bei günstigeren Konditionen in der Tat an einem Grund, § 8a KStG anzuwenden. Im vorliegenden Fall halte die Finanzierung aber bereits dem Grunde nach einem Drittvergleich nicht stand, so dass es auf den Zinssatz (Drittvergleich der Höhe nach) nicht ankomme.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 3. Februar 2010 16
verwiesen.

Unter dem 10. Februar 2010 erließ der Beklagte die streitgegenständlichen Bescheide über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für Dezember 2006 (i.H.v. insgesamt 60.732,00 €) und Dezember 2007 (i.H.v. insgesamt 72.125,00 €). Zur Begründung verwies er auf Tz. 2.8 und 2.13 des Betriebsprüfungsberichts.

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung sie die gleichen Einwendungen wie in der Betriebsprüfung vortrug. Ergänzend trug sie vor, es fehle außerdem an einem Zahlungsabfluss, da tatsächliche Zahlungen an die Muttergesellschaft nicht geleistet worden seien. 18

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies er auf den Betriebsprüfungsbericht vom 3. Februar 2010 sowie auf die Körperschaftsteuer-Hinweise (KStH). Die Muttergesellschaft sei beherrschende Gesellschafterin der Klägerin. Ein Zufluss sei gegeben, sobald die Muttergesellschaft als Anteilseignerin wirtschaftlich über den Betrag verfügen könne. Beherrschenden Gesellschaftern fließe eine Ausschüttung bereits bei Fälligkeit unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung oder Gutschrift auf einem Verrechnungskonto zu. Vorliegend seien die Zinsen dadurch jeweils zum Ende des Jahres 2006 und 2007 fällig geworden und damit auch zugeflossen. 19

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Klage, zu deren Begründung sie vorträgt, die Darlehenszinsen seien zu Unrecht als vGA qualifiziert worden. Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) sei rechtswidrig. 20

Die Vereinbarung halte einem Drittvergleich stand, weil ihre Muttergesellschaft Darlehen aufgenommen habe und die streitgegenständlichen Beträge letztlich an ihre Tochtergesellschaft geflossen seien. Sie sei zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe zivilrechtlich noch nicht Gesellschafterin der Tochtergesellschaft gewesen, wie die spätere Handelsregistereintragung zeige. Der Drittvergleich sei auch deshalb erfüllt, weil die Darlehenskonditionen unter den Zinssätzen lägen, zu denen Banken ihr Darlehen gewährt hätten. Die Anwendung von § 8a KStG sei zudem durch das OECD-Musterabkommen – OECD-MA – und das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Indien – DBA Indien – ausgeschlossen. Indien stehe das Besteuerungsrecht für Zinsen und Dividenden zu. Das DBA Indien enthalte keine Regelungen zur Umqualifizierung von Darlehenszinsen in eine vGA. Überdies verstoße die Umqualifizierung gegen die Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs nach Art. 56, 58 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV –; die Grundfreiheiten seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – BFH – (Urteil I R 7/08) auch für Drittstaaten anwendbar. 21

Eine vGA scheide auch aus, weil in den Streitjahren keine Ausschüttungen und Zahlungen an die Muttergesellschaft erfolgt seien. Der Zinsaufwand sei in den Streitjahren als Verbindlichkeit gebucht worden. Hiermit sei noch kein Zufluss bei der Muttergesellschaft bewirkt worden. Die Jahresabschlüsse seien erst nach dem Jahre 2007 aufgestellt worden, weshalb auch kein Zufluss durch Einbuchung auf dem Verbindlichkeitenkonto vorliege. Der vom Beklagten fingierte Zufluss bei Alleingesellschaftern verstoße zudem gegen das DBA Indien. 22

Die Klägerin vertritt die Ansicht, durch das während des Klageverfahrens veröffentlichte BFH-Urteil vom 16. Januar 2014 (I R 30/12, Sammlung der [nicht amtlich veröffentlichten] Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2014, 789) zum DBA zwischen Deutschland und den USA – DBA USA –, wonach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 des KStG in der für den Veranlagungszeitraum 1999 geltenden Fassung mit dem 23

Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA USA nicht vereinbar ist, weil er ausländische Kapitalgesellschaften als Anteilseigner schlechter behandele als inländische Kapitalgesellschaften, sei der Rechtsstreit in ihrem Sinne entschieden.

Die Klägerin beantragt, 24

die Bescheide über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für die 25
Abrechnungszeiträume Dezember 2006 und Dezember 2007, beide datierend vom
10. Februar 2010 und beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2010,
aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen 28
Verfahren. Ergänzend trägt er vor, die Regelung des § 8a KStG werde nicht durch das
OECD-MA oder das DBA Indien gesperrt. Die Umqualifizierung stehe im Einklang mit dem
allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 OECD-MA. Es liege auch kein Verstoß
gegen die Kapitalverkehrsfreiheit als Grundfreiheit vor. Im Prüfungszeitraum sei § 8a KStG
i.d.F. des sog. „Korb II-Gesetzes“ (§ 34 Abs. 6a Satz 1 KStG) angewandt worden, mit
welchem die frühere europarechtswidrige Norm bereits auf inländische Anteilseigner
ausgedehnt worden sei. Im Übrigen sei die Regelung des § 8a KStG nach Rechtsprechung
des Europäischen Gerichtshofs – EuGH – (Urteil C-492/04) bei
Darlehensgebern/Anteilseignern in Drittstaaten (hier: Indien) nicht zu beanstanden. In den
Streitjahren habe jeweils ein Zufluss bei der Muttergesellschaft stattgefunden, richtigerweise
sei von einer jährlichen Fälligkeit und damit auch einem jährlichen Zufluss beim
beherrschenden Gesellschafter auszugehen. Andernfalls wäre die Erfassung von Einnahmen
einer gewissen Willkür unterworfen.

In der mündlichen Verhandlung hat der erkennende Senat die Regelungen zum 29
Kapitalertragsteuerabzug (insbes. §§ 43, 44 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 5 des
Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung – EStG –) sowie zur
Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG) mit ihren einzelnen Tatbestandsmerkmalen–
insbesondere § 8a Abs. 2 und Abs. 4 KStG – mit den Beteiligten eingehend erörtert.
Europarechtliche Fragen (vgl. hierzu insbesondere EuGH C-324/00 „Lankhorst-Hohorst“ und
EuGH C-492/04 „Lasertec“) sowie abkommensrechtliche Fragen (Diskriminierungsverbote im
DBA Indien) wurden thematisiert.

Entscheidungsgründe 30

Die Klage ist begründet. 31

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten 32
(§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat zu Unrecht
Kapitalertragsteuer festgesetzt. Im Streitfall liegen keine nach § 32 KStG i.V.m. § 43 Abs. 1
Satz 1 Nr. 1 EStG in der jeweils für die Streitjahre 2006 und 2007 geltenden Fassungen der
Kapitalertragsteuer unterliegende vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) vor.

Eine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG liegt – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – 33
nicht vor, weil der zwischen der Klägerin und ihrer Muttergesellschaft vereinbarte Zinssatz
nicht ungünstiger als der zwischen fremden Dritten vereinbarte Zinssatz ist. Auch liegt keine –

ebenso eine Kapitalertragsteuerpflicht auslösende (vgl. BFH-Urteil vom 20. August 2008 I R 29/07, BStBl II 2010, 142; BFH-Urteil vom 18. März 2009 I R 13/08, BFH/NV 2009, 1613; BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1995, BStBl I 1995, 25, Tz. 5-6) vGA gem. § 8a KStG (in der für die Streitjahre 2006 und 2007 geltenden Fassung) vor. Entgegen der Ansicht des Beklagten sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8a KStG nicht erfüllt.

Nach § 8a KStG sind 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, auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen und wenn eine (1.) nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist oder (2.) in einem Bruchteil des Kapitals bemessene 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. 34

Vorliegend war eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart, aber das Fremdkapital überstieg in den Streitjahren zu keinem Zeitpunkt das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners (sog. „safe haven“). 35

Gemäß § 8a Abs. 2 KStG ist anteiliges Eigenkapital des Anteilseigners der Teil des Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, der dem Anteil des Anteilseigners am gezeichneten Kapital entspricht. Eigenkapital ist das gezeichnete Kapital abzüglich der ausstehenden Einlagen, der Buchwerte der Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft und zuzüglich der Kapitalrücklage, der Gewinnrücklagen, eines Gewinnvortrags und eines Jahresüberschusses sowie abzüglich eines Verlustvortrags und eines Jahresfehlbetrags (§ 266 Abs. 3 Abschnitt A, § 272 des Handelsgesetzbuchs - HGB -) in der Handelsbilanz zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs; Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 273 HGB) sind zur Hälfte hinzuzurechnen. 36

Entsprechend der vorgenannten Berechnung sind die Buchwerte von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich abzuziehen, sie vermindern also das als Basis für den „safe haven“ anzusetzende anteilige Eigenkapital. 37

Im Streitfall ist jedoch aufgrund der Sonderregelung in § 8a Abs. 4 KStG („Holding-Regelung“) eine abweichende Berechnung dergestalt durchzuführen, dass die Beteiligung an der Tochtergesellschaft das Eigenkapital der Klägerin i.S.d. § 8a Abs. 2 KStG nicht vermindert. Bei einer derartigen Berechnung liegt das von der Muttergesellschaft gewährte Darlehen i.H.v. 5.400.000 € in beiden Streitjahren (2006 und 2007) innerhalb des „safe haven“. Dieser wird bereits dadurch erreicht, dass die Kapitalrücklage (3.600.000 €) in beiden Streitjahren nicht um den Beteiligungsbuchwert der Tochtergesellschaft (3.000.000 €) zu vermindern ist ($3.600.000 \text{ €} \times 1,5 = 5.400.000 \text{ €}$). Der Senat sieht aus Vereinfachungsgründen davon ab, die anderweitigen Parameter (Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag, Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag; vgl. für letzteren die Sonderregelung in § 8a Abs. 2 Satz 4 KStG) mit den durch Betriebsprüfung ermittelten Werten in die Berechnung einzubeziehen, da diese Parameter insgesamt betragsmäßig unterhalb des Stammkapitals (25.000 €) liegen und der Senat letzteres bei der Berechnung des „safe haven“ mangels Entscheidungserheblichkeit außer Ansatz lässt. 38

Entgegen der Ansicht des Beklagten ist die – keinem Wahlrecht unterliegende – Holding-Regelung des § 8a Abs. 4 KStG erfüllt.

Nach § 8a Abs. 4 KStG ist das Eigenkapital nicht um den Buchwert der Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft zu mindern, wenn die Haupttätigkeit einer Kapitalgesellschaft darin besteht, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu halten und diese Kapitalgesellschaften zu finanzieren (Var. 1) oder wenn deren Vermögen zu mehr als 75 vom Hundert (Prozent) ihrer Bilanzsumme aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteht (Var. 2). 40

Im Streitfall macht die Beteiligung zwar – bedingt durch die hohen Darlehensverbindlichkeiten (gegenüber der Muttergesellschaft) und Darlehensforderungen (gegenüber der Tochtergesellschaft) – nicht mehr als 75 Prozent der Bilanzsumme der Klägerin aus, die Haupttätigkeit der Klägerin besteht jedoch darin, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu halten und diese Kapitalgesellschaften zu finanzieren. 41

Vorliegend ist anhand des Unternehmenszweckes der Klägerin, ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit und ihrer Jahresabschlüsse erkennbar, dass die Haupttätigkeit der Klägerin alleine im Halten und Finanzieren der Beteiligung an der Tochtergesellschaft besteht. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, weshalb der Senat insoweit von einer weiteren Begründung absieht. 42

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist es zur Anwendung der Holding-Regelung ausreichend, dass nur eine Beteiligung gehalten wird. 43

Basierend auf dem Wortlaut der Vorschrift (mehrfache Verwendung des Plurals: „Beteiligungen“, „Kapitalgesellschaften“) ist umstritten, ob die Regelung das Halten von mindestens zwei Beteiligungen verlangt. 44

Die Finanzverwaltung vertrat zunächst ausdrücklich die Auffassung, die Anwendung der Holding-Regelung setze mindestens zwei Beteiligungen voraus (vgl. BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994, BStBl I 1995, 25, Tz. 84). Das nachfolgende und aktuell geltende BMF-Schreiben zu § 8a KStG a.F. vom 15. Juli 2004, BStBl I 2004, 593 wiederholt diese Aussage zwar nicht, regelt jedoch auch nichts Abweichendes. Nach Tz. 1 des letztgenannten Schreibens gelten daher die Anweisungen des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 insoweit fort (gleicher Ansicht: Prinz zu Hohenlohe/Rautenstrauch in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8a KStG a.F. Rz. 487). 45

Auch Teile der Kommentarliteratur (Prinz zu Hohenlohe/Rautenstrauch, a.a.O., Rz. 487 f. m.w.N. aus der Literatur) verlangen mindestens zwei Beteiligungen und begründen dies im Kern mit dem Wortlaut der Regelung (Plural „Beteiligungen“) oder dem Sinn und Zweck der Vorschrift. 46

Die weit überwiegende Kommentarliteratur lässt hingegen das Halten einer Beteiligung genügen (Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz. 232; Pung/Dötsch in Dötsch/ Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer (KStG), § 8a KStG Rz. 421; Prinz in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8a KStG Rz. 182; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8a Rz. 233; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 8a Rz. 171; Körner, IStR 2004, 217 (224), jeweils m.w.N.). Jene Ansicht verweist einerseits darauf, dass der Wortlaut in einem weiteren Sinne verstanden werden könne und die Verwendung des Plurals (Beteiligungen) auch den Singular (Beteiligung) umfasse. Für das zulässige Halten einer Beteiligung sprächen überdies die Verweise auf das HGB in § 8a KStG. Im handelsrechtlichen Schrifttum werde der Begriff der 47

Beteiligung im Plural benutzt, ohne dass dadurch in Frage gestellt wäre, dass auch eine einzelne qualifizierte Beteiligung etwa unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ (§ 266 Abs. 2 A.III.Nr. 3 HGB) auszuweisen sei. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte oder des BFH hat sich bislang – soweit ersichtlich – mit dieser Streitfrage noch nicht befasst.

Der erkennende Senat hält die letztgenannte Auffassung für überzeugend. Ausgangspunkt und zugleich Grenze einer Gesetzesauslegung ist der Wortlaut der Vorschrift. Mit der Verwendung der Begriffe „Beteiligungen“ und „Kapitalgesellschaften“ wird zwar der Plural verwandt, worunter jedoch im allgemeinen Wortverständnis auch der Singular umfasst sein kann. Dies zeigt sich auch an zahlreichen anderen gesetzlichen Formulierungen (vgl. bereits § 1 Abs. 1 KStG: „Körperschaften“, „Kapitalgesellschaften“; ebenso § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG: „verdeckte Gewinnausschüttungen“), bei denen nicht ernsthaft infrage gestellt wird, dass die Regelungen nicht nur den Plural erfassen. In systematischer Hinsicht spricht für den Einschluss des Singular, dass die Vorschrift des § 8a KStG auf zahlreiche handelsrechtliche Begriffe verweist (vgl. insbesondere § 8a Abs. 2 KStG) und handelsrechtlich auch das Halten einer einzelnen Beteiligung für ausreichend erachtet wird (vgl. etwa Kröner in Ernst & Young, a.a.O., m.w.N.). 48

Einen anderweitigen, aus der Gesetzeshistorie herzuleitenden Sinn und Zweck der Regelung, nur das Halten von mindestens zwei Beteiligungen zu privilegieren, vermag der Senat nicht zu erkennen. Vielmehr spricht die in den Streitjahren geltende letztmalige Fassung des § 8a Abs. 4 KStG vor Einführung der sog. „Zinsschranke“ ab dem Veranlagungszeitraum 2008 dafür, auch das Halten einer Beteiligung zu erfassen. 49

§ 8a KStG wurde erstmals durch das Standortsicherungsgesetz 1993 (Bundesgesetzblatt – BGBl – I 1993, 1569) in das KStG eingeführt. Die ursprüngliche Fassung des heutigen § 8a Abs. 4 KStG normierte seinerzeit einen „erweiterten safe haven“ im Sinne eines höheren Fremdkapitalfaktors für Holdinggesellschaften. Zugleich wurde die Anwendung des „safe haven“ im Konzernverbund bei nachfolgenden Gesellschaften ausgeschlossen, um einer missbräuchlichen Vervielfachung des Fremdfinanzierungsrahmens entgegen zu wirken. Bereits die ursprüngliche Gesetzesbegründung (Bundestag-Drucksache – BT-Drs. – 12/5016, Seiten 27, 93) enthält keine Einschränkung der Regelung auf mindestens zwei Beteiligungen. 50

In der Folgezeit („Korb-II-Gesetz“) wurde der „erweiterte safe haven“ für Holdinggesellschaften abgeschafft. Nach der in den Streitjahren geltenden Fassung wird Holdinggesellschaften kein höherer Fremdkapitalfaktor mehr gewährt. Ihr „Privileg“ besteht nur noch darin, ihr Eigenkapital nicht um den Beteiligungsbuchwert ihrer Tochtergesellschaften (Beteiligungen) zu vermindern. Im Gegenzug wird nachfolgenden Gesellschaften auch weiterhin kein eigener „safe haven“ gewährt, ihre Fremdfinanzierung ist grundsätzlich einem Fremdvergleich unterworfen (vgl. § 8a Abs. 4 Satz 3 KStG; ebenso Dötsch, a.a.O., § 8a KStG Rz. 407). Die Gesetzgebungsunterlagen (BT-Drs. 15/1518, Seiten 14-15) begründen die Änderung damit, dass ein erweiterter safe haven in der Vergangenheit zur Gewinnabsaugung genutzt worden sei, ansonsten werde das Holdingprivileg aber grundsätzlich beibehalten. Auch in jenen Gesetzgebungsmaterialien finden sich keine Ausführungen, dass das Halten bloß einer Beteiligung der Holding-Regelung entgegen stünde. 51

Durch die Regelung des § 8a Abs. 4 KStG wird im Ergebnis bewirkt, dass die Beteiligung an anderen Gesellschaften auf Ebene der Holdinggesellschaft wie ein normales Wirtschaftsgut behandelt und das Eigenkapital der Holdinggesellschaft nicht vermindert wird. Im Gegenzug wird eine Prüfung bzw. Gewährung des „safe haven“ bei den Beteiligungen obsolet, einer Vervielfachung des „safe haven“ ist damit zugleich entgegengewirkt. 52

- Für den Senat ist bei einer an Sinn und Zweck orientierten Auslegung nicht erkennbar, dass jene Regelung in Fällen des Haltens einer Beteiligung zu einem unerwünschten Ergebnis oder zu einer bei der Auslegung zu beachtenden Missbrauchsgefahr führen würde. Auch bei Halten einer Beteiligung wird die Prüfung und Gewährung/Nichtgewährung des „safe haven“ ausschließlich auf die Ebene der Holdinggesellschaft verlagert und bietet den Vorteil, dass die Konzernfinanzierung einheitlich auf Holdingebene überprüft wird. Eine solche Überprüfung bietet den Vorteil, dass die Bilanzkennzahlen (vgl. § 8a Abs. 2 KStG) nur einer Gesellschaft ausgewertet werden müssen und dass bei – möglicherweise unterjährigen – Veränderungen der Beteiligungsstruktur (Erwerb und Veräußerung von Beteiligungen, Anteilsveränderungen) eine Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen durch den Beklagten verhältnismäßig einfach möglich bleibt. 53
- Für die Einbeziehung des Haltens einer Beteiligung spricht zudem, dass auch derartige Holdinggesellschaften bei der von § 8a Abs. 4 KStG vorausgesetzten Gesamtbetrachtung („...deren Haupttätigkeit darin besteht...“) im Allgemeinen über keinen eigenen operativen Geschäftsbetrieb verfügen und sich das Halten der (einzigen) Beteiligung als Hauptunternehmenszweck darstellt. Es erscheint dann folgerichtig, auch das Halten jener Beteiligung wie ein normales Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens zu behandeln. 54
- Da die Anwendung von § 8a KStG aus dem vorgenannten Grunde bereits ausscheidet, kann der Senat dahinstehen lassen, ob es überdies an einem für die Kapitalertragsteuer maßgeblichen Zufluss (§ 44 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 EStG) fehlt, weil keine tatsächlichen Zinszahlungen an die (beherrschende) Muttergesellschaft erfolgten, sondern Zinsaufwendungen nur als Verbindlichkeit passiviert worden sind. Ebenso kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Kapitalertragsteuer wegen Art. 10 Abs. 2 DBA Indien im Falle einer nachträglichen Festsetzung auf den nach dem DBA Indien zulässigen Quellensteuersatz von 10 % zu reduzieren wäre. Da der Tatbestand des § 8a KStG nicht erfüllt ist, braucht der Senat auch nicht auf die von der Klägerin geäußerten europa- oder abkommensrechtlichen Bedenken einzugehen, wobei er darauf hinweist, dass die für die Streitjahre geltende Fassung des § 8a KStG eine Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Anteilseignern – anders als die zu Zeiten des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens geltende Vorgängerversion („nicht zur Anrechnung berechtigter Anteilseigner“) – nicht mehr vorsieht. 55
- Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 56
- Die Revision ist zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO hat. Der Senat weicht mit seiner Entscheidung von Verwaltungsanweisungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (hier: BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994, BStBl I 1995, 25, Tz. 84) ab. 57