
Datum: 19.12.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3329/13 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:1219.10K3329.13K.G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 24.06.2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17.09.2013, der Gewerbesteuermessbescheid 2003 vom 24.06.2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17.09.2013, die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 02.02.2017 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 vom 02.02.2017 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die festzusetzenden Körperschaftsteuern 2003, 2006 und 2007, den festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag 2003 sowie den gesondert festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 neu zu berechnen und die Körperschaftsteuerbescheide 2003, 2006 und 2007, den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2003 sowie den Bescheid über den gesondert festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft des Urteils neu bekannt zu geben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 25 % und der Beklagte zu 75 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch

Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Umstritten ist, ob der Beklagte in den Streitjahren 2003, 2006 und 2007 zu Recht Teilwertabschreibungen auf Darlehen sowie auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen außerbilanziell korrigiert hat.	2
Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom1980 gegründet. Gegenstand ihres Unternehmens ist das Realisieren von Datenverarbeitungsprogrammen, die Beratung und Schulung im Datenverarbeitungsbereich, die Konstruktion, der Vertrieb und die Wartung von Systemen aus Hard- und Software.	3
Die Klägerin ist an diversen in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Es bestehen unter anderem 100 %ige Beteiligungen an den Firmen N in den Niederlanden, S in Schweden, D in Dänemark, Sch in der Schweiz, Ö in Österreich und G in Großbritannien. An der B in Belgien besteht eine 90 %ige Beteiligung.	4
Ihren Tochtergesellschaften in Dänemark, in den Niederlanden, in Österreich, in Belgien und in der Schweiz gewährte die Klägerin in den Jahren 2003 bis 2008 Darlehen. Die Tochtergesellschaften in Schweden und Großbritannien erhielten in dieser Zeit keine Darlehen von der Klägerin. Hinsichtlich der vorgenannten Darlehen wird auf die mit Schreiben vom 15.09.2017 übermittelten Übersichten zu den Darlehensverträgen und den Darlehens(end)beständen sowie auf die Darlehensverträge, die Verlängerungsvereinbarungen und die Zinsanpassungen vom 30.09.2004, vom 21.12.2005, vom 20.03.2006 (betreffend die N), vom 26.11.2001, vom 27.03.2002, vom 11.11.2002, vom 28.05.2003, vom 27.06.2003 und vom 21.12.2005 (betreffend die D), vom 15.06.2004, vom 22.12.2004, vom 21.12.2005 und vom 22.12.2006 (betreffend die Ö), vom 30.06.2003 und vom 15.10.2004 (betreffend die B) sowie vom 19.01.2005 (betreffend die Sch) Bezug genommen.	5
Mit ihren Tochtergesellschaften in Österreich, Dänemark, Schweden, Belgien, den Niederlanden, Großbritannien und der Schweiz stand die Klägerin ferner in laufenden Geschäftsbeziehungen, d.h. sie lieferte fortlaufend Waren an ihre Tochtergesellschaften.	6
Da die vorgenannten Gesellschaften die Zins- und Tilgungsleistungen bezogen auf ihre Darlehensverbindlichkeiten sowie die ausstehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Klägerin nicht bzw. nicht in vollem Umfang beglichen bzw. beglichen hatten, waren bis zu den Streitjahren bzw. liefen in den Streitjahren erhebliche offene Forderungen auf. Insoweit sprach die Klägerin teilweise Forderungsverzichte aus bzw. gab Rangrücktrittserklärungen ab und nahm bilanziell Wertberichtigungen auf die Darlehensforderungen bzw. die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor.	7
Bei den Tochtergesellschaften in den Niederlanden, in Belgien und in Großbritannien erfolgten die Teilwertabschreibungen auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und bei der N auch bezüglich der Darlehensforderungen jeweils ohne gesonderte Forderungsverzichts- oder Rangrücktrittserklärung. Im Übrigen sprach die Klägerin	8

gegenüber der D, der Ö, der S und der Sch vor der Vornahme der bilanziellen Wertberichtigungen Rangrücktritte bzw. Forderungsverzichte aus. Insoweit wird auf die Vereinbarungen mit der D vom 05.02.2003, vom 29.12.2005 und vom 06.05.2009, mit der Ö vom 23.05.2005, vom 29.03.2006, vom 29.12.2006, vom 29.12.2007 und vom 06.03.2009, mit der S vom 25.04.2006, vom 27.02.2007 und vom 18.02.2009 sowie mit der Sch vom 23.03.2006, vom 08.05.2008 und vom 22.04.2009 verwiesen.

Die von den Tochtergesellschaften in den Jahren 2003 bis 2008 vorgenommenen Teilzahlungen auf die jeweils ausstehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ergeben sich aus den mit den Schriftsätzen vom 25.11.2016, vom 23.02.2017 und vom 15.09.2017 übersandten Lieferlisten. Die Zins- und Tilgungsleistungen für die Darlehen sind den mit Schreiben vom 15.09.2017 übersandten Listen zu den Darlehensverträgen und Darlehens(end)beständen zu entnehmen. 9

Die Wertberichtigungen verbuchte die Klägerin überwiegend nicht auf den jeweiligen Kontokorrentkonten, sondern auf dem Konto 147802 (Forderungsrangrücktritte Lieferungen und Leistungen gegenüber verbundenen Unternehmen). Wegen dieses Kontos wird auf die mit Schriftsatz vom 15.09.2017 übersandte Kontenentwicklung und Buchungsliste Bezug genommen. 10

Die Teilwertberichtigungen bezogen sich in den Streitjahren nicht auf bestimmte Darlehensforderungen oder Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, sondern wurden pauschal durchgeführt. Eine Ausnahme bildet der Forderungsverzicht gegenüber der S vom 25.04.2006. 11

Für die Jahre 2003 bis 2005 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung eine Außenprüfung bei der Klägerin durch, die mit Betriebsprüfungsbericht vom 29.04.2008, auf den Bezug genommen wird, abschloss. 12

Die Prüfer stellten unter anderem fest, die Klägerin sei zu 100 % an der zum 01.07.2001 gegründeten Firma D beteiligt und habe der D die folgenden eigenkapitalersetzenden Darlehen gewährt: 13

29.11.2001	2.223.540 €	14
27.03.2002	150.000 €	15
11.11.2002	30.000 €	16
02.06.2003	50.000 €	17
30.06.2003	<u>88.000 €</u>	18
	2.541.540 €	19

Am 05.02.2003 sei hinsichtlich der Darlehen (einschließlich Zinsen) eine Rangrücktrittserklärung über 2.593.503,22 € für das Geschäftsjahr 2003 abgegeben worden. Eine weitere Rangrücktrittserklärung einschließlich eines aufschiebend bedingten Verzichts im Insolvenzfall sei am 29.12.2005 in Höhe von 4.900.000 € (Darlehen, Zinsen und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) abgegeben worden. Zum 31.12.2003 habe die Klägerin eine Teilwertabschreibung auf die gegenüber der Firma D bestehenden Darlehensforderungen in Höhe von 2.541.539,87 € vorgenommen, die gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung bis zur Änderung durch das 20

Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BStBl I 2008, 218) --KStG 2002-- außerbilanziell zu korrigieren sei.

Der Beklagte schloss sich der von den Prüfern der Groß- und Konzernbetriebsprüfung - vertretenen Rechtsauffassung an und erließ am 24.06.2008 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2003 sowie einen ebenfalls nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2003. Die Körperschaftsteuer 2003 setzte er auf 2.360.690 € und den Gewerbesteuermessbetrag 2003 auf 483.890 € fest. Zugleich hob er den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 21

Mit ihrem hiergegen am 10.07.2008 erhobenen Einspruch wandte sich die Klägerin gegen die vorgenommene Einkünftekorrektur nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002. Da zu der Frage, ob Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen zu den nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 nicht zu berücksichtigenden Gewinnminderungen gehören, unter dem Aktenzeichen I R 52/08 ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig war, stellte der Beklagte das Einspruchsverfahren zunächst ruhend. Während des Ruhens änderte der Beklagte am 25.11.2010 die Körperschaftsteuerfestsetzung 2003 aus nicht das Klageverfahren betreffenden Gründen, so dass die letztgenannte Festsetzung gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Nachdem der Bundesfinanzhof in dem Verfahren I R 52/08 am 14.01.2009 entschieden hatte, dass Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen keine bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigenden Gewinnminderungen im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 seien, setzte der Beklagte das Einspruchsverfahren für den Veranlagungszeitraum 2003 im August 2012 fort und stützte die von der Groß- und Konzernbetriebsprüfung vorgenommene Hinzurechnung zum Einkommen nunmehr auf § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bzw. hilfsweise auf § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes (AStG). 22

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung führte ferner für die Kalenderjahre 2006 bis 2008 eine Außenprüfung bei der Klägerin durch. Insoweit wird auf den Prüfungsbericht vom 18.01.2012, insbesondere auf die Anlage 2 „Teilbericht Auslandssachverhalte“, verwiesen. 23

Zu einem Darlehen über 68.573,59 €, das die Klägerin der N mit Vertrag vom 30.09.2004 gewährt hatte, um die N in die Lage zu versetzen, die notwendige Geschäftsausstattung von der Klägerin zu erwerben, für das keine Sicherheiten vereinbart worden waren und das ab dem Jahr 2006 mit 4,2 % pro Jahr zu verzinsen war, stellte die Prüferin fest, es sei im Jahr 2007 zu Lasten des Gewinns um 67.698 € im Wert berichtigt worden. Zwar sei das Darlehenskonto erst im Folgejahr 2008 angesprochen worden. Dies beruhe jedoch lediglich darauf, dass im Jahr 2007 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und das Darlehen in einer Summe über das Forderungskonto ausgebucht worden seien. Diese Fehlbuchung sei im Jahr 2008 gewinnneutral korrigiert worden. Die Gewinnminderung in Höhe von 67.698 € sei bereits im Kalenderjahr 2007 eingetreten. Die Prüferin vertrat insoweit die Auffassung, die vorgenommene Teilwertabschreibung sei nach § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren, da die Teilwertberichtigung bei weiterhin bestehendem Rückhalt im Konzern dem Fremdvergleich nicht Stand halte. 24

Darüber hinaus stellte die Prüferin fest, in den Jahren 2006 und 2007 seien Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufgrund von Forderungsverzichten oder Rangrücktritten teilwertberichtigt worden, und zwar im Jahr 2006 in Höhe von insgesamt 891.743 € und im Jahr 2007 in Höhe von insgesamt 1.163.924 €. Die Forderungsverzichte und Rangrücktritte seien zur Vermeidung von Insolvenzen im Ausland erfolgt. Die Geschäftsbeziehungen zu den 25

betroffenen Tochtergesellschaften seien trotz der Notwendigkeit der Forderungsverzichte bzw. Rangrücktritte fortgeführt worden und es liefen weiterhin Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auf. Sicherungsmaßnahmen habe die Klägerin nicht ergriffen. Auf Beitreibungsmaßnahmen habe sie verzichtet. Gegenüber fremden Dritten kämen die Tochtergesellschaften ihren Zahlungsverpflichtungen nach, denn gerade durch die ausgesprochenen Forderungsverzichte und Rangrücktritte sei die Zahlungsfähigkeit der Tochtergesellschaften im Außenverhältnis sichergestellt worden. Bei den stehen gelassenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen handele es sich daher nach Auffassung der Betriebsprüfung wirtschaftlich um Darlehen, so dass eine außerbilanzielle Gewinnkorrektur im Jahr 2006 in Höhe von 891.743 € und im Jahr 2007 in Höhe von 1.163.924 € vorzunehmen sei. Im Einzelnen verteilten sich die teilwertberechtigten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wie folgt auf die Tochtergesellschaften:

		<u>2006</u>	26
<u>2007</u>			
715.251 €	Ö	284.757 €	27
	S	606.986 €	28
	N	169.825 €	29
	B	278.848 €	30

Der Beklagte schloss sich den Prüfungsfeststellungen für die Jahre 2006 und 2007 an und erließ am 22.02.2012 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Körperschaftsteuerbescheide, mit denen er die Körperschaftsteuer 2006 auf 1.097.956 € und die Körperschaftsteuer 2007 auf 221.036 € festsetzte. Zugleich hob er den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 sowie sämtliche Nachprüfungsvorbehalte auf. 31

Das insoweit geführte Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg. Nach einem Verböserungshinweis aus nicht das Klageverfahren betreffenden Gründen setzte der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 07.10.2013 die Körperschaftsteuer 2006 auf 1.145.350 € und die Körperschaftsteuer 2007 auf 266.691 € fest. Von einer gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 sah er auch im Rahmen der Einspruchsentscheidung ab. Mit Einspruchsentscheidungen vom 17.09.2013 hatte er bereits den Einspruch wegen Körperschaftsteuer 2003 und Gewerbesteuermessbetrag 2003 als unbegründet zurückgewiesen. 32

Die Klägerin hat sodann Klage gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen 2003, 2006 und 2007, den Gewerbesteuermessbetrag 2003 sowie die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 erhoben und trägt zur Begründung Folgendes vor: 33

Unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.06.2015 (Aktenzeichen I R 29/14) führt die Klägerin aus, § 1 AStG ermögliche nicht die Korrektur einer Teilwertabschreibung, die auf Darlehensforderungen vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise ungesichert gegeben habe. Die fehlende Besicherung der von der Klägerin an die ausländische Tochtergesellschaft gewährten Darlehen stelle keine Bedingung im Sinne des § 1 AStG dar. 34

Selbst wenn dies der Fall wäre, sei die fehlende Besicherung und die infolgedessen ausgelöste Teilwertabschreibung für die Einkünfte minderung als Gewinnverlagerung in das Ausland nicht ursächlich.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei eine Teilwertabschreibung auch nicht wegen des Rückhalts im Konzern ausgeschlossen, denn der Konzernrückhalt führe nicht zu einer dauernden Werthaltigkeit der Darlehensforderung. Gerade in einer Situation, in der eine Tochtergesellschaft auf die Inanspruchnahme des Konzernrückhalts angewiesen sei, um Drittgläubiger zu befriedigen, sei davon auszugehen, dass die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft nicht bedient würden. 35

Hinsichtlich der gegenüber den Tochtergesellschaften bestehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gehe der Beklagte unzutreffend von Darlehensgewährungen aus. Eine gesetzliche Regelung dazu, wann stehen gelassene Forderungen in Darlehen umzuqualifizieren sind, gebe es nicht. Festzuhalten sei, dass sie, die Klägerin, zwar keine Beitreibungsversuche unternommen habe, sie jedoch auch nicht auf Beitreibungs- und Sicherungsmaßnahmen verzichtet habe. Für einen derartigen Verzicht gebe es bereits deshalb keine Anhaltspunkte, weil die Tochtergesellschaften laufend Zahlungen auf ihre Verbindlichkeiten geleistet hätten, so dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass Forderungen stehen gelassen und in Darlehen umgewandelt worden seien. Selbst wenn wirtschaftlich von Darlehensgewährungen auszugehen wäre, wären die Teilwertberichtigungen zulässig, denn eine über den Eigentumsvorbehalt hinausgehende Sicherheit sei für laufende Geschäftsbeziehungen nicht fremdüblich. 36

Gegenüber der österreichischen Tochtergesellschaft seien in den Jahren 2006 und 2007 insgesamt Forderungen in Höhe von 1.000.008,80 € abgeschrieben bzw. teilwertberichtigt worden, was einer Quote von 10,73 % entspreche. Gegenüber der schwedischen Tochtergesellschaft sei im Kalenderjahr 2006 auf Forderungen in Höhe von 606.986 € verzichtet worden. Dies entspreche einer Quote von 18,14 %. In Höhe von 278.848,21 € seien Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Firma B teilwertberichtigt worden, was einer Quote von 21,76 % entspreche. Die Teilwertabschreibung in Bezug auf das Darlehen sowie die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der niederländischen Tochtergesellschaft beruhe auf Rangrücktritten des Jahres 2007 in Höhe von 67.698 € sowie in Höhe von 169.825 €. Dies entspreche einer Quote von 19 %. Ein fremder Lieferant hätte – unter Berücksichtigung des prozentualen Anteils der Forderungsverzichte bzw. Rangrücktritte am Gesamtvolumen der Umsätze – in allen Fällen die Verzichte bzw. Rangrücktritte unter kaufmännischen Erwägungen ebenfalls zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung und damit verbundenen Sicherung der zukünftigen Umsätze und Erträge vereinbart. 37

In Bezug auf die Forderungsverzichte seien die Teilwertabschreibungen anzuerkennen, da die Verzichte der Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der Darlehensnehmer – hier der ausländischen Tochtergesellschaften – und der bestehenden Liefer- und Leistungsbeziehungen zu den ausländischen Tochtergesellschaften, an denen die Klägerin ein überwiegendes geschäftliches Interesse gehabt habe, gedient hätten. Insoweit sei anzumerken, dass die ausländischen Tochtergesellschaften – entgegen der Ansicht des Beklagten – nicht von Beginn an hochdefizitär gearbeitet hätten. Sie hätten lediglich die bei Neugründungen üblichen Anlaufverluste erwirtschaftet. Ein Fremdvergleich dürfe jedoch nicht allein wegen des Bestehens von Anlaufverlusten scheitern. 38

Es werde bestritten, dass die unveränderte Fortführung der Geschäftsverbindungen weder geeignet war, die Altschulden abzubauen, noch die laufenden Zahlungen für Folgelieferungen 39

sicherzustellen.

Das geschäftliche Interesse der Klägerin an der Gründung der ausländischen Tochtergesellschaften habe darin bestanden, dass die Klägerin als IT-Unternehmen in den benachbarten europäischen Ländern durch eigene Gesellschaften habe vertreten sein wollen. Sie, die Klägerin, profitiere in erheblichem Maße von der Gründung der ausländischen Tochtergesellschaften. Hinsichtlich der von der Klägerin entwickelten Produkte im Telekommunikationsbereich sei die Anzahl der Kunden auf dem deutschen Markt begrenzt gewesen. Mit den ausländischen Gesellschaften sei der Weg hin zu einer Vermarktung in Europa eröffnet worden. Zudem seien die Auslandsgesellschaften gegründet worden, um die Partnerschaft mit dem amerikanischen Softwareunternehmen X auszubauen. Die Klägerin sei einer der größten Kunden von X in Deutschland. Durch die ausländischen Tochtergesellschaften der Klägerin habe die Partnerschaft auf andere europäische Länder übertragen werden können. Die Position der Klägerin bei X sei dadurch gestärkt worden. Sie, die Klägerin, habe insbesondere höhere Rabattstufen sowie einen schnelleren Support von X erhalten.

Die aus den Geschäften der Tochtergesellschaften resultierenden Vorteile seien für die Klägerin im Verhältnis zu den Verlusten als wirtschaftlich bedeutend einzustufen.

Aus Sicht der Klägerin müsse für einen realistischen Fremdvergleich die gesamte Laufzeit der Geschäftsbeziehungen berücksichtigt werden. Daher habe sie die Forderungsverzichte bzw. Rangrücktritte pro Jahr ins Verhältnis zur Gesamtleistung aller Jahre der Geschäftsbeziehung zu den Tochtergesellschaften gesetzt. Die offenen Forderungen seien bei der Berechnung auszuscheiden, da die Tochtergesellschaften laufend Zahlungen auf ihre Verbindlichkeiten erbracht hätten. Von einem permanenten Auflaufen von Forderungen ohne erkennbare Rückführungsmöglichkeiten der Altschulden könne daher keine Rede sein. Insofern verbiete sich eine Zusammenrechnung von nicht beglichenen Forderungen und Forderungsverzichten bzw. Rangrücktritten. In erster Linie sei der Fremdvergleich darauf zu beziehen, dass auch ein fremder Dritter angesichts der geringen Quote an Verzichten und Rangrücktritten über die gesamte Laufzeit der Geschäftsbeziehung in der Situation der Klägerin gerade wegen der langjährigen Geschäftsbeziehungen, an deren Aufrechterhaltung ein erhebliches betriebliches Interesse bestanden habe, und der damit verbundenen Sicherung der zukünftigen Umsätze und Erträge die Geschäftsverbindung zu den Tochtergesellschaften nicht abgebrochen hätte.

In diesem Zusammenhang betont die Klägerin nochmals, bei Gründung der europäischen Tochtergesellschaften sei es ausschließlich darum gegangen, die Marktstellung der Klägerin zu stärken. Wirtschaftliches Substrat sei nur in dem Rahmen ins Ausland verlagert worden, als die Positionierung der Klägerin im europäischen Markt dies verlangt habe. Eine steuerliche Motivation sei mit der Gründung der europäischen Tochtergesellschaften nicht verbunden gewesen. Insbesondere habe kein Steuer-substrat in das niedrig besteuerte Ausland verschoben werden sollen. Hintergrund der Unterstützung der ausländischen Tochtergesellschaften durch Darlehen oder das Stehenlassen von Forderungen in der Krise seien die Anlaufverluste bzw. die Markterschließungskosten der Tochtergesellschaften gewesen. Die Positionierung auf den europäischen Märkten erfordere über Jahre hohe Markterschließungskosten, bei denen nicht gesichert sei, dass die Tochtergesellschaften diese selbst finanzieren können. Daher sei die Hingabe von Darlehen an die ausländischen Tochtergesellschaften in der Anlaufphase geboten gewesen. Gleichermaßen sei das Stehenlassen und die Hingabe von Darlehen sowie von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in wirtschaftlich schwierigen Zeiten unverzichtbar gewesen, um das Überleben

der sich in finanziellen Schwierigkeiten befindlichen Tochtergesellschaften zu sichern.

Zu den in den Jahren 2006 und 2007 erfolgten Teilwertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber den Tochtergesellschaften in Österreich und Schweden, Belgien und den Niederlanden trägt die Klägerin weiter vor, die Forderungsverzichte seien erfolgt, um eine Insolvenz der Tochtergesellschaften zu vermeiden. Es habe sich jeweils um pauschale Wertberichtigungen gehandelt. Auf besondere Forderungen sei nicht verzichtet worden. Insoweit verweist die Klägerin auf die Bestätigung des österreichischen Wirtschaftsprüfers vom 12.01.2017, die Mitteilung der schwedischen Mitarbeiterin vom 21.12.2006, die Bestätigung des deutschen Wirtschaftsprüfers vom 17.01.2017 sowie die Jahresabschlüsse der Ö, der S, der N und der B. 44

In den Jahren 2003 bis 2008 seien nicht unerhebliche Zahlungen auf die Forderungen der Klägerin seitens ihrer Tochtergesellschaften erfolgt, so dass im Lieferzeitpunkt mit einer Bezahlung der Forderungen zu rechnen und die Forderungen werthaltig gewesen seien. Im Verzichtszeitpunkt habe jedoch mit einer Zahlung in Höhe der abbeschriebenen Forderungen nicht mehr gerechnet werden können. Die Forderungen seien dauernd im Wert gemindert gewesen. 45

Soweit die Klägerin an die Ö in den Jahren 2005 und 2006 geliefert habe, obwohl in diesen Jahren keine Forderungen beglichen worden seien, beruhe dies darauf, dass die Ö Kunden gehabt habe, die zugleich unmittelbare Kunden der Klägerin gewesen seien. Die Klägerin habe es sich nicht leisten können, die Ö nicht weiter zu beliefern, da ansonsten die Ö ihren Verpflichtungen gegenüber den Kunden nicht hätte nachkommen können. Ein Lieferstopp hätte zwangsläufig auch zum Verlust dieser Kunden bei der Klägerin geführt. 46

Die österreichische Tochtergesellschaft sei nicht nur Kaufvehikel für die Beteiligungen in Tschechien, der Slowakei und Slowenien gewesen. Neben der Markterweiterung in Osteuropa habe auch die Expansion auf dem österreichischen Markt eine wesentliche Rolle gespielt. Gleiches gelte für die Tochtergesellschaften in den anderen euro-päischen Ländern. 47

Die Klägerin gibt ferner an, den Tochtergesellschaften in den Niederlanden, in Dänemark, in Österreich, in Schweden, in Belgien, in Großbritannien und in der Schweiz seien für die in den Streitjahren an sie erfolgten Lieferungen und Leistungen keine Zahlungsziele bzw. Fälligkeiten benannt worden. Hinsichtlich der von den vorgenannten Tochtergesellschaften in den Streitjahren vorgenommenen Teilzahlungen auf die jeweils ausstehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen verweist die Klägerin auf die für die Streitjahre mit Schriftsätzen vom 25.11.2016, vom 23.02.2017 und vom 15.09.2017 übersandten Lieferlisten. 48

Gegenüber ihren Tochtergesellschaften habe sie, die Klägerin, wegen offener Zins- und Tilgungsleistungen sowie offener Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in den Jahren 2003 bis 2008 keine schriftlichen Mahnungen erteilt und auch keine darüber hinausgehenden Beitreibungsmaßnahmen ergriffen. Vereinzelt sei die Zahlung lediglich telefonisch angemahnt worden. 49

Das im November 2001 an die D gegebene Darlehen habe dem Kauf der dänischen Gesellschaft Y gedient, welche in der Folge auf die D verschmolzen worden sei. Insoweit verweist die Klägerin auf den Kaufvertrag vom 30.10.2001, die Investitionsvorlage vom 02.11.2001 sowie den Businessplan. Die Firma Y habe einen guten Kundenstamm aufgewiesen und profitabel gearbeitet. Die Ertragsprognose für die D sei infolge der Übernahme positiv gewesen. Der Businessplan des Jahres 2004 für die Jahre 2005 bis 2007 50

hätte die Ertragsprognosen für die Folgejahre positiv eingestuft. Die Darlehensforderung sei daher nicht als von vornherein wertlos einzustufen. Insbesondere sei nicht mit der Uneinbringlichkeit der Forderung zu rechnen gewesen. Gleiches gelte für die weiteren Darlehen der Jahre 2002 und 2003. Diese hätten der Finanzierung des operativen Geschäfts der D gedient. Der Rangrücktritt im Jahre 2003 sei erforderlich gewesen, um den Jahresabschluss 2003 der D feststellen zu können. Die Klägerin nimmt insoweit Bezug auf das Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung vom2004 sowie den Beschluss der Gesellschafterversammlung vom2004.

Der Beklagte hat die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 am 02.02.2017 aus nicht das Klageverfahren betreffenden Gründen geändert. 51

Die Klägerin beantragt daher, 52

- 1. den Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 24.06.2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17.09.2013 dahingehend zu ändern, dass die Teilwertabschreibung in Höhe von 2.541.540 € hinsichtlich des der D gewährten Darlehens steuermindernd berücksichtigt wird, 53
- 2. den Gewerbesteuerermessbescheid 2003 vom 24.06.2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17.09.2013 dahingehend zu ändern, dass die Teilwertabschreibung in Höhe von 2.541.540 € hinsichtlich des der D gewährten Darlehens steuermindernd berücksichtigt wird, 55
- 3. den Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 02.02.2017 dahingehend zu ändern, dass die Wertberichtigung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die Ö in Höhe von 284.757 € und an die S in Höhe von 606.986 € steuermindernd berücksichtigt wird, 56
- 4. den Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 02.02.2017 dahingehend zu ändern, dass die Teilwertabschreibung in Höhe von 67.698 € hinsichtlich des der N gewährten Darlehens und die Wertberichtigung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die N in Höhe von 169.825 €, an die Ö in Höhe von 715.251 € und an die B in Höhe von 278.848 € steuermindernd berücksichtigt werden, 57
- 5. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 vom 02.02.2017 dahingehend zu ändern, dass auf den 31.12.2007 ein vortragsfähiger Verlust zur Körperschaftsteuer unter Anerkennung der im Klageantrag zu 4. genannten Teilwertabschreibungen/Wertberichtigungen festgestellt wird. 58

Der Beklagte beantragt, 59

die Klage abzuweisen. 60

Zur Begründung führt er aus, der Teilwertberichtigung auf die Darlehensforderungen gegenüber der D im Kalenderjahr 2003 stehe bereits § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entgegen, da hinsichtlich der Darlehensforderungen keine dauernde Wertminderung eingetreten sei. Der Rückzahlungsanspruch der Klägerin sei, solange der Rückhalt im Konzern bestehe, nicht als gefährdet anzusehen. Der Rückhalt im Konzern stelle eine fremdübliche Sicherheit dar, 61

wenn der Darlehensnehmer seinen wirtschaftlichen Verpflichtungen im Außenverhältnis nachkomme. Bestehe der Rückhalt im Konzern – wie im Streitfall – tatsächlich gegenüber fremden Dritten als werthaltige Sicherheit fort, gelte dies auch für die betreffende Darlehensbeziehung innerhalb des Konzerns. Im vorliegenden Fall sei die dänische Tochtergesellschaft durch den von der Konzernmutter – der Klägerin – gewährten Rückhalt in die Lage versetzt worden, weiter am Markt teilzunehmen und nicht nur Fremdforderungen, sondern mittelfristig auch die Forderungen der Klägerin zu bedienen. Eine Wertminderung auf die Darlehensforderungen trete erst in dem Moment ein, in dem die Klägerin der dänischen Tochtergesellschaft den Rückhalt entziehe.

Hilfsweise sei die Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderungen gegenüber der D über § 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren, da eine Teilwertabschreibung bei weiter bestehendem Konzernrückhalt nicht dem nach § 1 AStG erforderlichen Fremdvergleichsgrundsatz entspreche. 62

Die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen belegten, dass der gegenüber der D erklärte Rangrücktritt des Jahres 2003 zur Vermeidung einer Insolvenz der Tochtergesellschaft erforderlich gewesen sei. Zu dem vorgelegten Businessplan sei zu bemerken, dass es sich hierbei nicht um einen Businessplan, sondern lediglich um ein Budget für 2002 handele, welches dem entspreche, das für den Zeitraum 01.04.2000 bis 31.03.2001 als Anlage dem Kaufvertrag beigefügt worden sei. Auch für das Jahr 2004 sei kein Businessplan, sondern eine strategisch orientierte Berechnung zur möglichen Rückzahlungsdauer von Darlehen an drei Gesellschaften anhand der von diesen Gesellschaften bei Eintreffen bestimmter Annahmen zu erzielenden Gewinne eingereicht worden. Insoweit würde nicht die tatsächliche Rückzahlung der Darlehen, sondern allein die Zeitdauer, die die einzelne Gesellschaft unter bestimmten Annahmen benötigt, um einen kumulierten Gewinn in Höhe der ausgereichten Darlehen zu erzielen, dargestellt. Hierzu sei anzumerken, dass die Darstellung überaus positiv erfolgt sei. Dennoch zeige sich, dass der Barwert die in den nächsten 10 Jahren unter sehr optimistischen Annahmen zu erwartenden Gewinne der D in 2004 schon weit unter den bereits zum Beurteilungszeitpunkt aufgelaufenen Darlehen liege. Aus diesem Grund sei keinesfalls anzunehmen, dass bei Darlehenshingabe in den Vorjahren aufgrund der Verlustsituation der Gesellschaft noch mit Darlehensrückzahlungen habe gerechnet werden können. Es sei erkennbar gewesen, dass selbst eine deutliche wirtschaftliche Verbesserung der Lage nicht dazu hätte führen können, dass auch nur das im Jahr 2001 ausgereichte Darlehen jemals wertmäßig zurückfließen könne. Zu berücksichtigen seien ferner die aufgelaufenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie die Zinszahlungen. Beides führe zu noch deutlich negativeren Prognosen. Selbst bei einer optimistischen Annahme der Geschäftsentwicklung habe die Klägerin nicht mit einer Darlehensrückzahlung zum 31.12.2002 und auch nicht mit einer Rückzahlung innerhalb der ersten Jahre nach den Investitionen rechnen können. Bereits durch den Umsatzeinbruch im ersten Geschäftsjahr sei klar gewesen, dass sämtliche Planungen zu optimistisch gewesen seien. 63

Letztlich seien die an die D gewährten Darlehen als verdeckte Einlage zu behandeln. 64

Darüber hinaus sei die Korrektur der Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in den Streitjahren 2006 und 2007 nicht zu beanstanden. 65

Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen seien nach Fremdvergleichsgrundsätzen als Darlehen zu qualifizieren. Insoweit sei keine Novation erforderlich. Ausreichend sei vielmehr die mittel- bis langfristige Überlassung von Geldmitteln. Stehen gelassene Forderungen seien z.B. bei Verzicht auf Beitreibungsmaßnahmen oder Sicherungsmittel 66

unter Fortführung der Geschäftsbeziehung als Darlehen einzustufen. Ein fehlendes Tätigwerden nach Ablauf einer fremdüblichen Zeitdauer nach Fälligkeit einer Forderung würde einen (mindestens vorübergehenden) Verzicht auf Beitreibungsmaßnahmen implizieren. Einer ausdrücklichen Verzichtserklärung im Hinblick auf Beitreibungsmaßnahmen bedürfte es nicht.

Im Streitfall seien keine Beitreibungsversuche oder Sicherungsmaßnahmen durch die Außenprüfung festgestellt worden. Fremdüblich wäre es jedoch, mit Beitreibungsmaßnahmen in Form des Versendens einer ersten Mahnung kurze Zeit nach Eintritt des Zahlungsverzuges zu beginnen. Da die Klägerin es jedoch unterlassen habe, die streitigen Forderungen beizutreiben, könne dahinstehen, ab welchem Tag nach Fälligkeit der Forderung ein fremder Dritter mit Beitreibungsmaßnahmen begonnen hätte. 67

Die unveränderte Fortführung der Geschäftsverbindungen sei weder geeignet gewesen, die Altschulden abzubauen, noch die laufenden Zahlungen für Folgelieferungen sicherzustellen. 68

Die Fremdüblichkeit der Geschäftsbeziehungen lasse sich auch nicht dadurch begründen, dass die Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen notwendig gewesen sei, um auf dem benachbarten europäischen Markt präsent zu sein. Die Klägerin habe versucht, ihren Marktzugang mit vorhandenen bzw. zugekauften Softwareprodukten auf das Ausland zu erweitern. Die Produkte seien zu einem vergleichbar niedrigen Preis (eigener Einkaufspreis einschließlich Mengenvorteil, Verwaltungskosten mit 5 % Aufschlag) an die Tochtergesellschaften weitergegeben worden. Die aus diesen Geschäften für die Klägerin resultierenden Vorteile seien wirtschaftlich unbedeutend und stünden in keinem Verhältnis zu den seit Jahren in Kauf genommenen Verlusten. Ein fremder Dritter hätte den Versuch der Markterweiterung daher nicht fortgeführt. Die von der Klägerin behaupteten Vorteile aus der Markterweiterung über die ausländischen Tochtergesellschaften hätten sich in einer Steigerung ihrer eigenen Umsätze oder einer deutlichen Kostensenkung niederschlagen müssen. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. Die Klägerin habe auch nicht dargelegt, warum und in welchem Umfang ein Absinken der Erlöse oder ein Ansteigen der Kosten im Inland oder die Gefährdung der Geschäftsbeziehungen zu den ausländischen Tochtergesellschaften zu befürchten gewesen sei. Die wirtschaftliche Notwendigkeit der Implementierung der ausländischen Tochtergesellschaften werde daher bestritten. 69

Hinsichtlich der Ö sei von einer fremdunüblichen langfristigen Finanzierung durch das Stehenlassen der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auszugehen, so dass die Voraussetzungen für eine Gewinnkorrektur nach § 1 AStG gegeben seien. Die von der Klägerin behauptete Bedeutung der Tochtergesellschaft für den osteuropäischen Markt ändere hieran nichts. Aus Sicht des Beklagten sei diese angebliche Bedeutung auch nicht ersichtlich. Die Ö habe lediglich als Kaufvehikel für die Beteiligungen in Tschechien, der Slowakei und Slowenien gedient, die nach dem Kauf sofort auf die Klägerin übertragen worden seien. Auch alle weiteren Beteiligungen in Osteuropa würden von der Klägerin selbst gehalten, die ihre Markterweiterung weltweit von Deutschland aus steuere. Es sei nicht erkennbar, welche Rolle die Gesellschaft in Österreich bei dieser Markterweiterung nach Osteuropa durch den Zukauf von bereits dort ansässigen Gesellschaften habe spielen sollen. 70

Angesichts der bis 2008 aufgelaufenen Verluste und der noch ausstehenden Forderungen wäre ein fremder Dritter allenfalls bei sicherer Erwartung künftiger deutlicher Überschüsse aus einer solchen Geschäftsbeziehung zu einer Fortführung derselben bereit gewesen. Dies sei im Streitfall jedoch nicht zu erwarten gewesen. Die Ö sei von Beginn an eine für ihren Geschäftsbetrieb offensichtlich unterkapitalisierte Gesellschaft gewesen, die nicht über vertraglich vereinbarte Gesellschafterdarlehen, Eigenkapital oder Fremdmittel, sondern allein 71

überein ein Stehenlassen von Forderungen finanziert worden sei. Zahlungen auf diese Forderungen seien nicht oder nur in geringem Umfang erfolgt. Zur Vermeidung der Insolvenz seien lediglich Rangrücktritte und Forderungsverzichte vereinbart worden. Die bei der Ö entstandenen Kosten seien – soweit möglich – aus den Erlösen gegenüber Dritten beglichen worden. Daher seien keine finanziellen Mittel frei gewesen, um an die Klägerin als Lieferantin nennenswerte Teile ihrer Erlöse weiterzuleiten.

Die wirtschaftliche Lage der Ö sei permanent schlecht gewesen und habe sich zunehmend verschärft. Vor diesem Hintergrund sei nicht ersichtlich, warum eine Notwendigkeit zur Weiterbelieferung dieser Gesellschaft bestanden habe. Es sei unklar, warum die Geschäfte der Ö nicht bereits von der Klägerin übernommen worden seien. Bei gleichem Kundenstamm erscheine eine Zwischenschaltung der Ö nicht notwendig. Die Entscheidung, die Ö durch eine Darlehensgewährung und durch ein Stehenlassen von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu finanzieren und ihre Geschäftsbeziehung nicht selbst zu übernehmen, sei eine strategische Entscheidung der Klägerin gewesen. Die Voraussetzungen für eine verdeckte Einlage lägen daher grundsätzlich vor. Zur Frage der Werthaltigkeit der verdeckten Einlage sei auf die grundsätzlich bestehenden Sicherungsmöglichkeiten der Klägerin an den gelieferten Waren und den Erlösen der Ö hinzuweisen. 72

Die Gewinnminderung sei auch bei der schwedischen Tochtergesellschaft nach § 1 AStG zu korrigieren, da ein fremder Dritter die Geschäftsbeziehung beim ersten Auftreten von Zahlungsstörungen beendet hätte, da er mit dem vollen Einkaufspreis in Vorleistung hätte treten müssen, so dass Zahlungsausfälle neben dem Verlust der sowieso sehr geringen Marge auch einen erheblichen Liquiditätsverlust dargestellt hätten. 73

Der Beklagte bemerkt, die Eigenkapitalausstattung der S werde bereits im Gründungsjahr von den erwirtschafteten Verlusten überstiegen, so dass auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bereits im Gründungsjahr zur Vermeidung einer Insolvenz verzichtet worden sei. Dies setze sich in den Jahren 2006 bis 2008 fort. Die Klägerin habe nicht mit Gegenforderungen aufgerechnet. Zudem seien keine Gesellschafterdarlehen ausgegeben worden. Auch diese Gesellschaft sei allein über das Stehenlassen von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen finanziert worden. Die Entscheidung der Klägerin, diese Gesellschaft weiterhin durch Stehenlassen von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu finanzieren und erforderlichenfalls Verzichtserklärungen auszusprechen, könne nur als strategische und nicht als operative Entscheidung gesehen werden. Daher seien die Voraussetzungen für die Annahme verdeckter Einlagen grundsätzlich gegeben. 74

In Bezug auf die B sehe er, der Beklagte, im Stehenlassen der Forderungen eine Darlehensgewährung unter Fortführung der Geschäftsbeziehung bei teilweisem Rangrücktritt, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche, so dass im Jahr 2007 eine Korrektur gemäß § 1 AStG zu erfolgen habe. Für die B gelte das zuvor bei der S Gesagte. Auch hier sei von einer verdeckten Einlage auszugehen. 75

Bei den stehen gelassenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der N handele es sich ebenfalls um Darlehen. Es sei trotz des geringen Gesamtniveaus von einer Gesellschafterfinanzierung auszugehen. Die Umstände der Darlehensgewährungen seien nicht fremdüblich. Die Gewinnminderung sei bei der niederländischen Tochtergesellschaft daher nach § 1 AStG zu korrigieren. 76

Zu den vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Darlehen und auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sei allgemein festzustellen, dass nach dem Vortrag der Klägerin kein Raum für Teilwertabschreibungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 77

8 Abs. 1 KStG bestehe. Die Klägerin habe mehrfach hervorgehoben, dass die einzelnen ausländischen Tochtergesellschaften für sie eine enorme strategische Bedeutung hätten. Unter Berücksichtigung der strategischen Bedeutung der einzelnen Tochtergesellschaften sei davon auszugehen, dass ein gedachter Erwerber des Konzerns auch die Verluste der Tochtergesellschaften übernehmen würde. Denn aufgrund der strategischen Bedeutung der Tochtergesellschaften würde ein gedachter Erwerber den Nennwert für die bei der Klägerin bilanzierten Forderungen aus Darlehen und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bezahlen.

Im Übrigen sei er, der Beklagte, davon überzeugt, dass es sich bei den Forderungsverzichten und Rangrücktritten um verdeckte Einlagen der Klägerin in ihre Tochtergesellschaften handele. Die Teilwertabschreibungen beträfen demnach den Beteiligungswert und seien gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 dem Einkommen hinzuzurechnen. Dies gelte nicht nur beim Verzicht auf Forderungen, sondern auch beim Rangrücktritt. Die Forderungsverzichte und die Rangrücktritte seien aus strategischen Erwägungen der Klägerin zum Erhalt der Tochtergesellschaften erklärt worden. Die Wahl der Methode zur Vermeidung der Insolvenz mag in den jeweiligen ausländischen Staaten vorgegeben worden sein. Das Ziel jedoch unterscheide sich nicht, so dass auch die Beurteilung der Folgen für die Besteuerung der Klägerin aus Sicht des Beklagten nicht unterschiedlich sein könne. 78

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die Verfahrensakte Bezug genommen. 79

Entscheidungsgründe 80

Die Klage ist in dem tenorierten Umfang begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet. 81

Die am 02.02.2017 geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 sowie der am 02.02.2017 geänderte Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 sind gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens geworden. 82

Der Körperschaftsteuerbescheid 2003 und der Gewerbesteuermessbescheid 2003 jeweils vom 24.06.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 17.09.2013 und die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 sowie der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 jeweils vom 02.02.2017 sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten, als dort außerbilanziell eine Einkünftekorrektur vorgenommen wird, und zwar in Jahr 2003 in Höhe von 2.403.540 € (Teilwertabschreibung auf die an die D in den Jahren 2001 und 2002 ausgereichten Darlehen), im Jahr 2006 in Höhe von 606.986 € (Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der S bzgl. Warenlieferungen aus den Jahren 2005 und 2006) und im Jahr 2007 in Höhe von 516.371 € (Teilwertabschreibung auf das an die N. im Jahr 2004 ausgereichte Darlehen in Höhe von 67.698 €, Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der N bzgl. Warenlieferungen aus den Jahren 2005, 2006 und 2007 in Höhe von 169.825 € sowie Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der B bzgl. Warenlieferungen aus dem Jahr 2007 in Höhe von 278.848 €), § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 83

Im Übrigen, d.h. hinsichtlich der außerbilanziellen Hinzurechnungen im Jahr 2003 in Höhe von 138.000 € (D), im Jahr 2006 in Höhe von 284.757 € (Ö) und im Jahr 2007 in Höhe von 715.251 € (Ö), sind die vorgenannten Bescheide rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht 84

in ihren Rechten.

Die Klägerin hat in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2003 der D gewährte Darlehen um 2.541.540 € im Wert berichtet. Im Jahresabschluss 2006 hat die Klägerin Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Ö in Höhe von 284.757 € und gegenüber der S in Höhe von 606.986 € wertberichtigt. Ferner hat sie in ihrem Jahresabschluss auf den 31.12.2007 eine Teilwertabschreibung auf ein der N gewährtes Darlehen in Höhe 67.698 € und Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften in den Niederlanden, in Österreich und in Belgien in Höhe von insgesamt 1.163.924 € vorgenommen, wobei die Wertberichtigung mit 169.825 € auf offene Forderungen aus Warenlieferungen an die N, mit 715.251 € auf offene Forderungen aus Warenlieferungen an die Ö und mit 278.848 € auf offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der B entfällt. 85

In Bezug auf die vorgenannten Wertberichtigungen hat der Beklagte die Einkommensminderung im Jahr 2003 in Höhe von 138.000 €, im Jahr 2006 in Höhe von 284.757 € und im Jahr 2007 in Höhe von 715.251 € zu Recht nicht anerkannt. 86

1. Die Klägerin durfte ihren Gewinn der Jahre 2003, 2006 und 2007 zunächst um die vorgenannten Beträge von 2.541.540 € (in 2003), von insgesamt 891.743 € (in 2006) und von insgesamt 1.231.622 € (in 2007) mindern, da zum 31.12.2003, zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007 hinsichtlich der Darlehensforderungen und der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften in Dänemark, in den Niederlanden und in Belgien die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gegeben waren. Hinsichtlich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Ö waren die Aufwandsbuchungen zunächst zulässig, da im Jahr 2006 bereits vor dem Bilanzstichtag und im Jahr 2007 vor Bilanzerstellung rückwirkend auf den 29.12.2007 in Höhe von 175.251 € auf die Forderungen verzichtet worden war und im Übrigen, d.h. in Höhe von 540.000 €, im Jahr 2007 die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung vorlagen. Hinsichtlich der Forderungen aus den Warenlieferungen an die schwedische Tochtergesellschaft war als aufhellender Umstand ebenfalls vor der Erstellung der Bilanz für das Jahr 2006 auf die Forderungen verzichtet worden, so dass zunächst ein entsprechender Aufwand gebucht werden durfte. 87

a) Gemäß § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG hat der Kaufmann in seiner Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Wirtschaftsgüter, die nicht der Abnutzung unterliegen – wie z.B. Geldforderungen und Beteiligungen – sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ebenso wie in der Handelsbilanz nach § 253 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten einer Forderung oder einer Beteiligung entsprechen dem Nennwert. Ist jedoch der Teilwert einer Forderung oder Beteiligung aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als ihr Nennwert, so kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG anstatt des Nennwerts der niedrigere Teilwert der Forderung oder der Beteiligung angesetzt werden. Er entspricht dem Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Sind Forderungen mit einem über das allgemeine Kreditrisiko hinausgehenden Ausfallrisiko behaftet, ist dem im Wege der Einzelwertberichtigung Rechnung zu tragen. Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, uneinbringliche Forderungen sind abzuschreiben (BFH-Urteil vom 20.08.2003 I R 49/02, BStBl II 2003, 941). Ein wegen des Ausfallrisikos unter dem Nennbetrag liegender 88

Teilwert einer Forderung ist im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln. Hierbei ist auf einen vorsichtig bewertenden Kaufmann abzustellen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG). Die Schätzung muss sich objektiv auf die am Bilanzstichtag gegebenen und bis zur Bilanzerstellung bekannt gewordenen Umstände stützen. Danach sind bis zum Tag der Bilanzerstellung erlangte Kenntnisse über den Wert von Forderungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Auch der Umstand einer späteren (teilweisen) Erfüllung der Forderung kann deren Wert zum Bilanzstichtag aufhellen. Der Wertermittlung ist ein solcher Umstand jedoch nur zugrunde zu legen, wenn er spätestens am Tag der Bilanzerstellung verwirklicht worden ist. Nach dem Tag der Bilanzerstellung eingetretene Umstände oder erlangte Kenntnisse sind unbeachtlich (BFH-Urteil vom 20.08.2003 I R 49/02, BStBl II 2003, 941). Als derartige Umstände, die einen niedrigeren Teilwert rechtfertigen können, kommen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine schleppende Zahlungsweise, fehlende liquide Mittel sowie eine signifikante Überschuldung in Betracht. Der Bundesfinanzhof geht weiter davon aus, dass die Insolvenzgefahr eines Darlehensnehmers einen Anscheinsbeweis für eine Wertminderung einer Darlehensforderung darstellt (BFH-Urteil vom 29.05.2001 VIII R 10/00, BStBl II 2001, 747).

Diese Grundsätze gelten auch bei Forderungen gegen ein verbundenes Unternehmen. 89
Demnach kommt es auch bei ausländischen Tochtergesellschaften auf die Zahlungswilligkeit und Zahlungsfähigkeit und damit auf die Bonität der Schuldnergesellschaft an. Insbesondere beeinflusst der Konzernrückhalt die handels- und steuerrechtlich gebotene Teilwertabschreibung einer konzerninternen Forderung nicht (BFH-Urteil vom 24.06.2015 I R 29/14, BStBl II 2016, 258). Denn dass die Muttergesellschaft – hier die Klägerin – im Außenverhältnis regelmäßig für Verbindlichkeiten einer Tochtergesellschaft eintritt, lässt keinen zwingenden Schluss auf die Begleichung von Verbindlichkeiten durch die Tochtergesellschaft zu. Gerade dann, wenn die Tochtergesellschaften – wie die vorgenannten Tochtergesellschaften der Klägerin – auf die Inanspruchnahme des Konzernrückhalts angewiesen sind, um Drittgläubiger zu befriedigen, ist davon auszugehen, dass die Verbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft – hier der Klägerin – nicht bedient werden (BFH-Urteil vom 24.06.2015 I R 29/14, BStBl II 2016, 258).

Im Regelfall sind Forderungen – auch gegenüber verbundenen Unternehmen – einzeln im Wert zu berichtigen. Ein größerer Bestand gleichartiger Forderungen kann jedoch auch pauschal wertberichtigt werden, wenn die Gemeinsamkeiten gegenüber den Unterschieden überwiegen. Denn bei einer größeren Anzahl gleichartiger Forderungen ist – ungeachtet der konkreten betrieblichen Erfahrungen – zumindest dann mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit Forderungsausfällen zu rechnen (latentes Risiko), wenn es an einer ausreichenden Sicherung fehlt (Schindler in Kirchhof, EStG-Komm., § 6 Rz. 142). 90

b) Wird auf Forderungen verzichtet, sind diese Forderungen gewinnmindernd auszubuchen. 91
Dies gilt auch dann, wenn der Forderungsverzicht unter der auflösenden Bedingung der Besserung der wirtschaftlichen Lage ausgesprochen wird (BFH-Urteil vom 30.05.1990 I R 41/87, BStBl II 1991, 588; BFH-Urteil vom 29.01.2003 I R 50/02, GmbHR 2003, 1011). Soweit der Erlass erst im Folgejahr, jedoch noch vor Bilanzerstellung ausgesprochen wird, darf bereits zum Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung erfolgen, weil insoweit ein wertaufhellender Umstand vorliegt.

c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze durfte die Klägerin zu den Bilanzstichtagen 31.12.2003, 31.12.2006 und 31.12.2007 mit einem Forderungsausfall in Höhe der in den einzelnen Jahren teilwertberichtigten Forderungen rechnen bzw. hatte im Fall der österreichischen Tochtergesellschaft bereits auf die Forderungen verzichtet, da die 92

jeweiligen Tochtergesellschaften insolvenzgefährdet waren. Bei allen Tochtergesellschaften waren über Jahre hinweg Verluste aufgelaufen und sie wiesen ein negatives Eigenkapital auf. Zum Teil war die Teilwertberichtigung erforderlich, um unmittelbar eine Überschuldung bzw. einen ansonsten notwendigen Insolvenzantrag zu vermeiden. Zum Teil war die wirtschaftliche Lage so schlecht, dass in absehbarer Zeit nicht mit einer Besserung der Lage zu rechnen war. Zudem fehlte es bei den Darlehen und sämtlichen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an einer ausreichenden Sicherheit. Auf die Bilanzen der Tochtergesellschaften der Jahre 2003 bis 2007, die den Tochtergesellschaften gewährten Darlehen (nebst ausstehenden Zins- und Tilgungsleistungen), die bei den Tochtergesellschaften aufgelaufenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die vorgelegten Rangrücktritts- und Forderungsverzichtserklärungen, das Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung vom 28.05.2004 (betreffend die D) sowie die Ausführungen der Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Mitarbeiter der Tochtergesellschaften, insbesondere auf die Schriftsätze des österreichischen Wirtschaftsprüfers vom 12.01.2017 (betreffend die Ö), der schwedischen Mitarbeiterin vom 21.12.2006 (betreffend die S) und des deutschen Steuerberaters vom 17.01.2017 (betreffend die B und die N.) wird wegen der Einzelheiten verwiesen.

Dänemark:

93

In Bezug auf die dänische Tochtergesellschaft waren zum 31.12.2003 die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfüllt, da bis zum Bilanzstichtag erhebliche offene Darlehensforderungen und offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufgelaufen waren. Die Darlehensverbindlichkeiten beliefen sich zum 31.12.2003 auf 2.541.540 €, wobei sich der Darlehensbestand im Jahr 2003 um 138.000 € erhöht hatte und sich die nicht beglichenen Zinsen bereits auf 51.963 € beliefen, wie sich aus der Rangrücktrittserklärung vom 05.02.2003 ergibt. Zugleich hatte die D Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Klägerin in Höhe von insgesamt 1.279.397 €. Allein innerhalb des Jahres 2003 hatten sich die vorgenannten Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen um 563.369 € erhöht, ohne dass Zahlungen auf die offenen Warenforderungen geleistet worden waren. Unter Berücksichtigung des Gesamtbetrages der Außenstände der D gegenüber der Klägerin und den fehlenden Zins- und Tilgungsleistungen ist nach Auffassung des Senats von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen. Die Klägerin trägt zwar vor, die an die D ausgereichten Darlehen seien nicht von vornherein uneinbringlich gewesen, da das ursprünglich im Jahr 2001 gewährte Darlehen dem Ankauf der Firma Y und die weiteren Darlehen der Jahre 2002 und 2003 der Finanzierung des operativen Geschäfts gedient hätten. Insoweit ist jedoch für die vorgenommene Teilwertabschreibung zu beachten, dass sich die wirtschaftliche Lage der dänischen Tochtergesellschaft – trotz des Ankaufs und der Verschmelzung mit der Firma Y – schlecht entwickelt hat, die D nicht zu Zins- und Tilgungsleistungen in der Lage und eine Besserung der wirtschaftlichen Lage nicht absehbar war. Daher war beispielsweise die Rangrücktrittserklärung des Jahres 2003 notwendig, um den Jahresabschluss feststellen zu können.

94

Österreich:

95

Hinsichtlich der im Jahr 2007 im Wert berichtigten Forderungen aus Warenlieferungen an die österreichische Tochtergesellschaft nimmt der Senat in Bezug auf den Rangrücktritt über 540.000 € eine voraussichtlich dauernde Wertminderung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG an, da die Teilwertabschreibung der Vermeidung eines Insolvenzantrags diene, wie sich aus dem Schreiben des österreichischen Wirtschaftsprüfers vom 12.01.2017 ergibt. Die Ö hatte über Jahre Verluste erwirtschaftet und wies zu den Bilanzstichtagen 31.12.2006 und

96

31.12.2007 ein negatives Eigenkapital auf. Weder im Kalenderjahr 2005 noch im Kalenderjahr 2006 sind Zahlungen auf die offenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erfolgt, die sich zum 31.12.2005 auf 2.654.816 € und zum 31.12.2006 bereits auf 3.302.159 € beliefen. Angesichts der schlechten wirtschaftlichen und finanziellen Lage der österreichischen Tochtergesellschaft war zum 31.12.2006 nicht mit einer Besserung der Lage oder dem Ausgleich der Forderungen zu rechnen. Gleiches gilt für den Bilanzstichtag 31.12.2007. Zwar hat die Ö im Jahr 2007 Zahlungen auf die offenen Forderungen aus Warenlieferungen erbracht, der Bestand an offenen Forderungen ist dennoch um 605.777 € weiter angestiegen. Zudem ist in die Beurteilung der voraussichtlich dauernden Wertminderung einzubeziehen, dass die Klägerin am 23.05.2005 auf Forderungen in Höhe von 1.595.220 €, am 29.03.2006 auf Forderungen in Höhe von 669.669 €, am 29.12.2006 auf Forderungen in Höhe von 284.757 € und am 11.04.2007 (rückwirkend zum 29.12.2007) auf Forderungen in Höhe von 175.251 € verzichtet hatte. Der vorgenannte Forderungsverzicht vom 29.12.2006 über 284.757 € war bereits aufgrund der Erlasserkklärung mit einer Aufwandsbuchung verbunden. Eine Teilwertabschreibung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG war insoweit nicht möglich, da die Forderung aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 284.757 € am 31.12.2006 bereits nicht mehr existierte. Hinsichtlich der Forderung aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 175.251 € ist vor Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2007, die am 06.06.2008 erfolgte, ein wertaufhellender Umstand eingetreten, der die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung begründet. Der Forderungsverzicht erfolgte zwar erst am 11.04.2008 (mit zivilrechtlicher Rückwirkung). Da bei der Bilanzerstellung erkennbar war, dass die Forderung erlöschen wird, war dieser Umstand bereits bei der Teilwertabschreibung zum 31.12.2007 zu berücksichtigen. Im Übrigen gelten auch die im Zusammenhang mit dem Rangrücktritt gemachten Ausführungen für die Wertberichtigung der Forderung in Höhe von 175.251 € im Jahr 2007.

Schweden:

97

Ferner ist bezogen auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der S in Höhe von 606.986 € im Jahr 2006 zunächst zutreffend ein Aufwand verbucht worden, da am 31.01.2007 auf diese Forderungen verzichtet wurde. Dieser Umstand wirkt für den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wertaufhellend. Zudem ergibt sich die zum 31.12.2006 bestehende voraussichtlich dauernde Wertminderung durch die hohen Verluste sowie das negative Eigenkapital der schwedischen Tochtergesellschaft. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin bereits am 15.03.2006 endgültig auf Forderungen in Höhe von 47.373 € verzichtet hatte und auch der am 31.01.2007 ausgesprochene – hier streitgegenständliche – Forderungsverzicht in Höhe von 606.986 € endgültig war. Die Ausführungen der schwedischen Mitarbeiterin vom 21.12.2006 zeigen nach Auffassung des Senats im Übrigen, dass zum Bilanzstichtag 31.12.2006 Handlungsbedarf in Form eines Forderungsverzichts oder einer Eigenkapitalzuführung bestanden hat, was sich auf die Bewertung der offenen Forderungen aus den Warenlieferungen auswirkt. Der Umstand, dass die Klägerin mit Forderungen der S in Höhe von 455.000 € hätte aufrechnen können, steht der dauernden Wertminderung der streitgegenständlichen Forderungen in Höhe von 606.986 € nicht entgegen, denn insoweit ist zu berücksichtigen, dass diese Gegenforderungen in die Berechnung der Insolvenzzreife der S eingeflossen sind und die nicht vorgenommene Aufrechnung den Verschuldungsgrad der schwedischen Tochtergesellschaft nicht beeinflusst hat.

98

Niederlande:

99

100

In Bezug auf die niederländische Tochtergesellschaft waren zum 31.12.2007 ebenfalls die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung erfüllt. Aus dem Schreiben des deutschen Steuerberaters vom 17.01.2017 geht hervor, dass bei der N seit der Gründung erhebliche Verluste aufgelaufen waren und diese ein negatives Eigenkapital aufwies. Zudem war eine Erholung der wirtschaftlich schlechten Lage nicht zu erwarten. Dies ist auch den vorgelegten Bilanzen zu entnehmen. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass bis zum Ende des Jahres 2005 bereits Forderungen aus Warenlieferungen in Höhe von 157.405 € aufgelaufen waren. In den Jahren 2006 und 2007 erfolgten zwar nur Warenlieferungen in sehr geringem Umfang (in Höhe von 543 € im Jahr 2006 sowie in Höhe von 2.394 € im Jahr 2007), insoweit blieben jedoch jegliche Zahlungen durch die niederländische Tochtergesellschaft aus.

Belgien:

101

Abschließend geht der Senat bei der Teilwertabschreibung auf die offenen Warenforderungen gegenüber der B ebenfalls vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG aus. Die belgische Tochtergesellschaft hat zwar die beiden ihr gewährten Darlehen in Höhe von insgesamt 171.683 € im Februar 2007 zurückgezahlt. Es bestanden zum 31.12.2007 jedoch offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von insgesamt 908.717 €. Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind seit dem Jahr 2003 kontinuierlich angestiegen und in den Jahren 2006 und 2007 von Seiten der belgischen Tochtergesellschaft überhaupt nicht bedient worden. Zudem erzielte die B seit Jahren nur Verluste, hatte ein negatives Eigenkapital und eine Besserung der wirtschaftlichen Lage war nicht ersichtlich. Insoweit wird auf das Schreiben des deutschen Steuerberaters vom 17.01.2017 verwiesen. Anhand dieser Gesamtumstände sieht der Senat eine voraussichtlich dauernde Wertminderung als gegeben an.

102

2. Die hier streitigen Wertminderungen durften den Gewinn der Klägerin in den Jahren 2003, 2006 und 2007 jedoch gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 nicht mindern, soweit im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehen oder im Zeitpunkt der Warenlieferungen verdeckte Einlagen vorlagen. Dies ist bezogen auf die der D im Jahr 2003 gewährten Darlehen in Höhe von 138.000 € und hinsichtlich der offenen Forderungen aus den Warenlieferungen an die Ö mindestens in Höhe der späteren Teilwertabschreibungen von 284.757 € im Jahr 2006 und von 715.251 € im Jahr 2007 der Fall. Insoweit sind die vom Beklagten vorgenommenen außerbilanziellen Hinzurechnungen nicht zu beanstanden.

103

Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 dürfen Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 2002 genannten Anteil stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 14.01.2009, Aktenzeichen I R 52/08, BStBl II 2009, 674) zu § 8b Abs. 3 KStG in der bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 geltenden Fassung (KStG 2002), die hier einschlägig ist, erfasst § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 lediglich substanzbezogene Wertminderungen des Anteils bzw. der Beteiligung und ist nicht bei Teilwertabschreibungen auf so genannte eigenkapitalersetzende Darlehen oder Forderungen aus Lieferungen oder Leistungen anwendbar.

104

Für Veranlagungszeiträume bis 2008 – wie hier im vorliegenden Klageverfahren – hat der Bundesfinanzhof weiter entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm´s length“ nach Art. 9 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten, d.h. für Deutschland nach § 1 Abs. 1 AStG, nur dann ermöglicht, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht

105

standhält. Er ermöglicht indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung die nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise unbesichert gegeben hat (BFH-Urteile vom 17.12.2014 I R 23/13, BStBl II 2016, 261 und vom 24.06.2015 I R 29/14, BStBl II 2016, 258).

Für den Streitfall bedeutet dies, dass § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in der bis zur Änderung durch das JStG 2008 geltenden Fassung (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002) bei Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen und bei Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen keine Anwendung findet. Zudem wird die Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG bezogen auf die Teilwertabschreibungen auf die Darlehensforderungen und die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen durch die dem Art. 9 OECD-MA vergleichbaren Regelungen in den jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, den Niederlanden, Österreich, Schweden, und Belgien gesperrt. 106

Soweit den streitigen Teilwertabschreibungen demnach keine verdeckten Einlagen zugrunde liegen, ist die Gewinnminderung zulässigerweise erfolgt und die außerbilanzielle Hinzurechnung durch den Beklagten zu korrigieren, da weder § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 noch § 1 AStG, der durch die dem Art. 9 OECD-MA vergleichbaren Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, den Niederlanden, Österreich, Schweden und Belgien gesperrt wird, eingreifen. 107

Die Frage des Vorliegens verdeckter Einlagen ist sowohl für den Zeitpunkt der Darlehenshingabe bzw. Warenlieferung, als auch für den Zeitpunkt der Teilwertabschreibung, des Rangrücktritts oder des Forderungsverzichts zu prüfen. 108

Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlage einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, entweder weil die entsprechende Vereinbarung materiell nicht fremdüblich ist, oder, weil bei einem beherrschenden Gesellschafter diese dem formellen Fremdvergleich nicht standhält --zivilrechtlich wirksam, im Voraus und klar und eindeutig vereinbart sowie tatsächlich durchgeführt-- (BFH-Urteile vom 04.03.2009 I R 32/08, DStR 2009, 1195 und vom 15.10.1997 I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Bei einem Gesellschafterdarlehen liegt aber auch dann im Grundsatz keine verdeckte Einlage vor, wenn die vorgenannten Kriterien nicht eingehalten sind und das Darlehen (materiell oder formell) nicht fremdüblich ist. So sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs so genannte eigenkapitalersetzende Darlehen (Gesellschafterdarlehen, welche ein fremder Dritter aufgrund einer Krise der Gesellschaft nicht mehr gewährt hätte) grundsätzlich als Fremdkapital bzw. als Verbindlichkeiten zu passivieren und führen nicht etwa zu einer verdeckten Einlage (BFH-Urteil vom 06.10.2009 I R 4/08, BStBl II 2010, 177). Vielmehr wird der Gesellschaft erst dann ein einlagefähiger Vermögensvorteil zugewendet, wenn das Darlehen bereits im Zeitpunkt der Gewährung tatsächlich nicht ernstlich als solches, sondern vielmehr als Zuwendung gemeint war, weil – etwa aufgrund einer bereits dort bestehenden entsprechend aussichtslosen wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft oder aufgrund weiterer besonderer Umstände wie z.B. eine bevorstehende Abwicklung – davon auszugehen ist, dass von vornherein keine Rückzahlungsabsicht bestand (BFH-Urteil vom 17.12.2014 I R 23/13, BStBl II 2016, 261). Es handelt sich im Ergebnis um Fälle, in denen das Darlehen bereits die Voraussetzungen eines Scheingeschäfts erfüllt (BFH-Beschluss vom 29.06.2009 I B 57/09, BFH/NV 2009, 1804). In 109

einem solchen Fall ist auch bilanziell keine Darlehensverbindlichkeit mehr anzusetzen, woraus sich letztlich erst der vorgenannte und für eine verdeckte Einlage erforderliche einlagefähige Vermögensvorteil ergibt.

Auch der Verzicht eines Gesellschafters auf eine ihm gegen die Gesellschaft zustehende Forderung führt zu einer verdeckten Einlage in diesem Sinne, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 GrS 1/94, BStBl II 1998, 307). Eine verdeckte Einlage liegt insoweit in Höhe des noch werthaltigen Teils der Forderung vor (BFH-Urteil vom 29.07.1997 VIII R 57/94, BStBl II 1998, 652). In Höhe des werthaltigen Teils der Forderung kommt es zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung und § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 verhindert die Einkünftekorrektur. Im Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung kann mangels Werttransfer keine verdeckte Einlage liegen. Dem Gesellschafter entstehen in diesem Fall keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung und er kann die Teilwertabschreibung als Betriebsausgaben geltend machen. 110

a) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze scheidet das Vorliegen verdeckter Einlagen im Zeitpunkt der reinen Teilwertabschreibungen (betreffend die N und die B im Jahr 2007) und im Zeitpunkt der Abgabe der Rangrücktrittserklärungen (betreffend die D im Jahr 2003 und die Ö im Jahr 2007) aus. Denn bei einer reinen Teilwertabschreibung und bei einem Rangrücktritt bleiben die zugrunde liegenden Forderungen bestehen, so dass bereits deshalb kein einlagefähiger Vermögensvorteil gegeben ist. 111

Im Streitfall sind verdeckte Einlagen aber auch für den Zeitpunkt der Forderungsverzichte (betreffend die Ö in den Jahren 2006 und 2007 sowie die S im Jahr 2006) zu verneinen. Dies liegt darin begründet, dass die Forderungen im Verzichtszeitpunkt bereits insgesamt nicht mehr werthaltig waren. Sowohl bei der Ö als auch der S waren über Jahre hohe Verluste aufgelaufen und die Tochtergesellschaften wiesen jeweils ein negatives Eigenkapital auf. Die österreichische Gesellschaft hatte vor den hier streitigen Forderungsverzichten vom 29.12.2006 über 284.751 € und vom 11.04.2008 über 175.251 € bereits zur Vermeidung einer drohenden Überschuldung auf Forderungen in erheblicher Höhe verzichtet, und zwar am 23.05.2005 auf Forderungen in Höhe von 1.595.220 € und am 29.03.2006 auf Forderungen in Höhe von 669.669 €. Bei der schwedischen Tochtergesellschaft zeigt sich die fehlende Werthaltigkeit der Forderung von 606.986 € daran, dass zuvor bereits am 15.03.2006 ein Forderungserlass ausgesprochen worden war, die Forderungsverzichte jeweils endgültig waren und der Vermeidung einer ansonsten drohenden Überschuldung dienten. Insoweit wird auf die Ausführungen der Mitarbeiterin X vom 21.12.2006 verwiesen. Den Forderungen fehlte daher im Verzichtszeitpunkt jeweils in voller Höhe die Werthaltigkeit. 112

b) Verdeckte Einlagen sind jedoch im Zeitpunkt der Darlehenshingabe sowie der Warenlieferung anzunehmen und zwar bezogen auf die der D im Jahr 2003 gewährten Darlehen in Höhe von 138.000 € und hinsichtlich der Warenlieferungen an die Ö aus den Jahren 2006 und 2007 mindestens in Höhe der späteren Teilwertabschreibungen des Jahres 2006 in Höhe von 284.757 € und des Jahres 2007 in Höhe von 715.251 €. 113

Da die Klägerin die Wertberichtigungen auf ihre Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften in den Niederlanden, in Österreich, in Schweden sowie in Belgien jeweils pauschal vorgenommen hat, geht der Senat für die Beurteilung des Vorliegens von verdeckten Einlagen davon aus, dass sich die Wertberichtigungen auf die jeweils jüngsten Forderungen aus Warenlieferungen beziehen. 114

Dänemark: 115

An die D, die am 01.07.2001 gegründet und mit Eigenkapital in Höhe von 67.000 € ausgestattet wurde, hat die Klägerin am 29.11.2001 ein Darlehen zum Ankauf der Firma Y in Höhe von 2.223.540 € ausgereicht. In der Folge erfolgten weitere Darlehenshingaben, und zwar am 27.03.2002 in Höhe von 150.000 €, am 11.11.2002 in Höhe von 30.000 €, am 02.06.2003 in Höhe von 50.000 € und am 30.06.2003 in Höhe von 88.000 €. Zins- und Tilgungsleistungen erbrachte die D während der Jahre 2001 bis 2003 nicht. Bis zum 31.12.2003 waren zudem Forderungen aus Warenlieferungen in Höhe von insgesamt 1.279.397 € aufgelaufen, ohne dass Zahlungen erfolgten. Zu Beginn des Jahres 2003 beliefen sich die offenen Warenforderungen bereits auf 716.027 €. Der Senat geht daher davon aus, dass hinsichtlich der im Jahr 2003 gewährten Darlehen in Höhe von insgesamt 138.000 € verdeckte Einlagen vorliegen. Insoweit sind die Darlehensgewährungen als Scheingeschäfte zu beurteilen. Im Zeitpunkt der Hingabe dieser beiden Darlehen, d.h. am 02.06.2003 und am 30.06.2003, war erkennbar, dass eine Darlehensrückzahlung nicht erfolgen wird, denn das am 29.11.2001 ausgegebene Darlehen in Höhe von 2.223.540 € war bereits zum 31.12.2002 fällig und ist nicht beglichen worden. Zudem bestanden bereits offene Forderungen aus Warenlieferungen in Höhe von 716.027 € und Zahlungen waren auf die weiteren bis zu der jeweiligen Darlehenshingabe erfolgten Warenlieferungen ebenfalls nicht erbracht worden. Auch aus den in den Jahren 2001 und 2002 erzielten Verlusten in Höhe von insgesamt ca. 1.460.000 € ist ableitbar, dass die Darlehen bereits im Zeitpunkt der Hingabe, d.h. am 02.06.2003 bzw. am 30.06.2003, uneinbringlich waren. Anders verhält es sich jedoch mit den zuvor in den Jahren 2001 und 2002 ausgereichten Darlehen. Insoweit sieht das Gericht die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage nicht als gegeben an. Das im Jahr 2001 gewährte Darlehen diente der Finanzierung des Kaufs der Firma Y und war bis zum 31.12.2002 zurück zu zahlen. Dass eine Rückzahlung nicht möglich sein wird, war nach Auffassung des Senats im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nicht absehbar. Denn der Ankauf der Firma Y hat den Unternehmenswert der D erhöht, so dass die Klägerin davon ausgehen konnte, dass ihrer Tochtergesellschaft auch anderweitig Darlehen gewährt werden, um das vorgenannte Darlehen zu begleichen. Gleiches gilt für die beiden Darlehen des Jahres 2002. Auch wenn die Darlehenshingabe als riskant zu beurteilen ist, bedeutet dies nicht zugleich, dass insoweit ein Scheingeschäft gegeben ist.

116

Niederlande:

117

Das im Jahr 2007 mit 67.698 € wertberichtigte Darlehen über insgesamt 68.573 € wurde der N am 30.09.2004, d.h. in ihrem Gründungsjahr gewährt. Insoweit geht der Senat im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nicht von einer verdeckten Einlage aus. Es ist das erste der N gewährte Darlehen und nach den Gesamtumständen ist bezogen auf dieses Darlehen nicht von vornherein auf ein Scheingeschäft zu schließen. Allein die Verlustsituation und die offenen Forderungen aus den Warenlieferungen begründen im Hinblick auf das Darlehen keinen eindeutigen Einlagewillen.

Die bezogen auf die N im Jahr 2007 vorgenommene Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 169.825 € bezieht sich mit 166.888 € auf Warenlieferungen des Jahres 2005, mit 543 € auf Warenlieferungen des Jahres 2006 und mit 2.394 € auf Warenlieferungen des Jahres 2007. Insoweit nimmt der Senat keine verdeckten Einlagen an. Die Warenlieferungen des Jahres 2005 wurden vollständig ausgeglichen. Zudem wurde noch ein Teil der bis Ende 2004 aufgelaufenen offenen Forderungen ausgeglichen. Im Zeitpunkt der Warenlieferungen der Jahre 2005 bis 2007 kann demnach nicht von vornherein von einer fehlenden Rückzahlungsabsicht, d.h. von einem Scheingeschäft ausgegangen werden.

120

Österreich:

Der Verzicht auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vom 29.12.2006 gegenüber der Ö bezieht sich in vollem Umfang auf Warenlieferungen des Jahres 2006. Hier lagen im Zeitpunkt der jeweiligen Lieferungen verdeckte Einlagen vor, da die Klägerin am 23.05.2005 bereits auf Forderungen in Höhe von 1.595.220 € und am 29.03.2006 auf Forderungen in Höhe von 669.669 € verzichtet hatte. Zudem hatte die Klägerin der österreichischen Tochtergesellschaft im Jahr 2004 ein Darlehen gewährt, für das zum 01.01.2005 und zum 01.01.2006 Zinsanpassungen erfolgt waren und das nicht getilgt wurde. Ferner sind in 2005 und 2006 jegliche Zahlungen auf Warenlieferungen ausgeblieben. Unter Berücksichtigung der schlechten wirtschaftlichen Lage, der bereits ausgesprochenen Verzichte und der fehlenden laufenden Zins- und Tilgungsleistungen ist im Lieferzeitpunkt von Scheingeschäften auszugehen. 121

Der Verzicht auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vom 11.04.2008 in Höhe von 175.251 € sowie der Rangrücktritt vom 29.12.2007 über 540.000 € beziehen sich in Höhe von 605.778 € auf Warenlieferungen des Jahres 2007 und in Höhe von 109.473 € auf Warenlieferungen des Jahres 2006. Bezogen auf die Warenlieferungen des Jahres 2006 liegen verdeckte Einlagen vor. Insoweit wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen. Nach Ansicht des Gerichts ist auch hinsichtlich der Warenlieferungen aus 2007 von verdeckten Einlagen auszugehen. Zwar sind im Jahr 2007 Zahlungen auf Warenlieferungen erfolgt. Der Höhe nach aber nur auf etwa die Hälfte der Lieferungen. Zudem sind die zuvor in den Jahren 2005 und 2006 ausgesprochenen Verzichte zu berücksichtigen. 122

Schweden:

Dem endgültigen Verzicht auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vom 31.01.2007 liegen Warenlieferungen des Jahres 2005 im Wert von 114.246 € und des Jahres 2006 im Wert von 492.740 € zugrunde. Insoweit verneint der Senat das Vorliegen von verdeckten Einlagen. Die schwedische Tochtergesellschaft wurde erst im Jahr 2005 erworben. Ihr wurden keine Darlehen gewährt und in den Jahren 2005 und 2006 erfolgten Zahlungen auf die Warenlieferungen. Hier kann nicht schon im Lieferzeitpunkt von Scheingeschäften ausgegangen werden. Im Jahr 2005 war noch nicht absehbar, wie sich die Tochtergesellschaft entwickeln wird. Zudem betrug der Verlust des Jahres 2005 nur 92.000 € bei einer Eigenkapitalausstattung von 67.400 €. Ferner belief sich der Verzicht vom 15.03.2006 auf einen vergleichsweise geringen Betrag von 47.373 €. 123

Belgien:

Die Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zum 31.12.2007 über 278.848 € bezieht sich in vollem Umfang auf Warenlieferungen des Jahres 2007. Hier geht der Senat nicht vom Vorliegen verdeckter Einlagen aus. 124

Zwar wurden der belgischen Tochtergesellschaft in den Jahren 2003 und 2004 Darlehen gewährt. Diese wurden jedoch am 23.02.2007 zurückgezahlt, so dass im Zeitpunkt der Warenlieferungen keine offenen Darlehensforderungen bestanden. Insoweit ist insbesondere darauf zu verweisen, dass die ersten Warenlieferungen im Jahr 2007 erst im März und daher nach Rückzahlung der Darlehen erfolgten. Dass im Lieferzeitpunkt erhebliche offene Forderungen aus vorangegangenen Warenlieferungen bestanden, steht der vom Senat vorgenommenen Beurteilung nicht entgegen. Denn die Klägerin musste – angesichts der Darlehenstilgung – im Lieferzeitpunkt nicht davon ausgehen, dass eine Begleichung der offenen Forderungen nicht erfolgen wird. 125

3. Insgesamt hat der Beklagte im Jahr 2003 zu Recht eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 138.000 € (Teilwertabschreibung auf die der D gewährten Darlehen), im Jahr 2006 zu Recht eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 284.757 € (Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die Ö) und im Jahr 2007 zu Recht eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 715.251 € (Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Waren-lieferungen an die Ö) vorgenommen.	128
Im Übrigen sind die von der Klägerin begehrten und hier streitigen Gewinnminderungen nicht zu beanstanden und die vom Beklagten durchgeführten außerbilanziellen Hinzurechnungen rückgängig zu machen. Im Einzelnen betrifft dies Einkünftekorrekturen im Jahr 2003 in Höhe von 2.403.540 € (Teilwertabschreibung auf die an die D in den Jahren 2001 und 2002 ausgereichten Darlehen), im Jahr 2006 in Höhe von 606.986 € (Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der S bzgl. Warenlieferungen aus den Jahren 2005 und 2006) und im Jahr 2007 in Höhe von 516.371 € (Teilwertabschreibung auf das an die N im Jahr 2004 ausgereichte Darlehen, Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der N bzgl. Warenlieferungen aus den Jahren 2005, 2006 und 2007 sowie Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der B bzgl. Warenlieferungen aus dem Jahr 2007).	129
Dem Beklagten war gemäß § 100 Abs. 2 FGO aufzugeben, die streitigen Körperschaftsteuern 2003, 2006 und 2007, den Gewerbesteuermessbetrag 2003 sowie den gesondert festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 neu zu berechnen.	130
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.	131
5. Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	132
6. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer Recht-sprechung zuzulassen, da die Frage, ob Art. 9 OECD-MA eine Sperrwirkung gegenüber der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibung eines unbe-sicherten Darlehens einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft entfaltet, derzeit Gegenstand eines vor dem Bundesfinanzhof anhängigen Verfahrens ist (Az. I R 73/16).	133
... ..	134