

Datum: 19.12.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3556/13 K,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:1219.10K3556.13K.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

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

Tatbestand 1

Zu entscheiden ist, ob Gewinnminderungen zu Recht nach § 8b Abs. 3 Satz 3 in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt worden sind. 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 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 5

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 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.

Mit ihren Tochtergesellschaften in Österreich, Dänemark, Schweden, Belgien, 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 zum Streitjahr bzw. liefen im Streitjahr 2008 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 Belgien und in Großbritannien erfolgten die Teilwertabschreibungen auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen jeweils ohne gesonderte Forderungsverzichts- oder Rangrücktrittserklärung. Im Übrigen sprach die Klägerin 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. 8

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 Jahren 2003 bis 2008 nicht auf bestimmte Darlehensforderungen oder Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, sondern wurden pauschal durchgeführt. Eine Ausnahme bildet der Forderungsverzicht gegenüber der S vom 25.04.2016. 11

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung führte 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. 12

Die Prüferin stellte fest, im Jahr 2008 seien Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufgrund von Forderungsverzichten oder Rangrücktritten teilwertberichtigt worden, und zwar in Höhe von insgesamt 2.063.120 € (vgl. Tz. 1.6.2 der Anlage 2 zum Prüfungsbericht vom 18.01.2012). Die Wertberichtigung in Höhe von insgesamt 2.036.120 € verteile sich im Einzelnen wie folgt auf die Tochtergesellschaften: 13

	<u>2008</u>	14
D	300.000 €	15
Ö	627.000 €	16
S	187.246 €	17
B	426.425 €	18
G	287.829 €	19
Sch	234.619 €	20

Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung, d.h. in der Fassung des JStG 2008, dürften diese Teilwertabschreibungen das Einkommen der Klägerin nicht mindern und seien daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Forderungsverzichte und Rangrücktritte seien zur Vermeidung von Insolvenzen im Ausland erfolgt. Die streitgegenständlichen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen seien über Jahre hinweg stehen gelassen worden, ohne Beitreibungs- oder Umschuldungsmaßnahmen zu ergreifen. Gleichwohl seien weiterhin Lieferungen an die Tochtergesellschaften erbracht worden. Den Nachweis nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008, dass ein fremder Dritter bei ansonsten gleichen Umständen diese Finanzierungsmaßnahme ebenfalls gewährt hätte, habe die Klägerin nicht erbracht. 21

Ihre Forderungen gegenüber der S berichtigte die Klägerin tatsächlich um 187.426 € im Wert. Die Prüferin ging jedoch versehentlich von einer Wertberichtigung in Höhe von lediglich 187.246 € aus und nahm – zugunsten der Klägerin – nur in Höhe des geringeren Betrages von 187.246 € eine außerbilanzielle Hinzurechnung vor. 22

Der Beklagte schloss sich den Prüfungsfeststellungen – einschließlich der Höhe der Hinzurechnungsbeträge, und zwar auch in Bezug auf die schwedische Tochtergesellschaft – an und erließ am 22.02.2012 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid, mit dem er die Körperschaftsteuer 2008 auf 346.387 € festsetzte. Zugleich hob er den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008 sowie die Nachprüfungsvorbehalte auf. 23

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 2008 auf 377.130 € fest. Von einer gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008 sah er auch im Rahmen der Einspruchsentscheidung ab. 24

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die streitgegenständlichen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen seien nicht mit einer Darlehensgewährung 25

vergleichbar und unterfielen daher nicht der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008, da die Tochtergesellschaften laufend Zahlungen auf ihre Verbindlichkeiten erbracht hätten. Sollten entgegen der Auffassung der Klägerin insoweit darlehensähnliche Rechtshandlungen vorliegen, hielten diese dem Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 stand.

In Bezug auf die Ö weist die Klägerin darauf hin, dass sie der Tochtergesellschaft von 1999 bis 2008 Leistungen in Höhe von 10.230.143,77 € in Rechnung gestellt und im Jahr 2008 auf Forderungen in Höhe von 627.000 € verzichtet habe, was einer Quote von 6,12 % entspreche. Ein fremder Lieferant hätte den Verzicht unter kaufmännischen Erwägungen ebenfalls zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung und damit verbundenen Sicherung der zukünftigen Umsätze und Erträge vereinbart. Dies gelte vor allem deshalb, weil die Tochtergesellschaft in Österreich eine wesentliche Rolle für die weitere Expansion nach Osteuropa gespielt habe. Der Forderungsverzicht gegenüber der österreichischen Gesellschaft sei erfolgt, um eine drohende Insolvenz der Tochtergesellschaft abzuwenden. Dies ergebe sich nachweislich aus der Vereinbarung über den Forderungsverzicht, der Bestätigung des österreichischen Wirtschaftsprüfers sowie den Jahresabschlüssen 2006 bis 2008. 26

An die S habe die Klägerin von April 2005 bis Ende 2008 Rechnungen in Höhe von 5.031.877,97 € erteilt. Auf einen Betrag in Höhe von 187.426 € habe die Klägerin im Veranlagungszeitraum 2008 verzichtet. Dies entspreche einer Quote von 3,72 %. Auch insoweit hätte ein fremder Dritter auf seine Forderungen verzichtet. Bei dem Engagement in Schweden sei es das Ziel gewesen, eine von der Firma X hergestellte Überwachungssoftware für Rechenzentren, mit der die Klägerin erhebliche Umsätze und Gewinne im Inland erziele, auf dem nordeuropäischen Markt zu etablieren. Angesichts dieser Vorteile für die Klägerin hätte auch ein fremder Lieferant seine Forderungen aus Lieferungen und Leistungen abgeschrieben, um das unternehmerische Engagement und die Leistungsbeziehung nicht zu gefährden. Die Abschreibung der Forderung gegenüber der schwedischen Gesellschaft sei erfolgt, um eine Überschuldung der Tochtergesellschaft zu vermeiden. Insoweit verweist die Klägerin auf die „Sharholder´s contribution“ vom 18.02.2009 sowie die Jahresabschlüsse 2006 bis 2008 der S. 27

Die Geschäftsbeziehung zur Sch sei im September 2005 begründet worden. Bis zum 31.12.2008 seien Lieferungen in einem Wert von 2.469.026,62 € erfolgt. Im Jahr 2008 sei eine Teilwertberichtigung – entsprechend einer Quote von 9,5 % – wegen eines Rangrücktritts in Höhe von 234.619,75 € vorgenommen worden. Der Rangrücktritt sei unter kaufmännischen Erwägungen zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung und Sicherung der zukünftigen Erträge der Klägerin sinnvoll und fremdüblich gewesen. Auch bei der Sch sei der Rangrücktritt erforderlich gewesen, um eine Überschuldung der Tochtergesellschaft zu vermeiden. Dies werde bestätigt durch die Mitteilung des Wirtschaftsprüfers vom 17.01.2017 und die Bilanzen der Jahre 2006 bis 2008. 28

Vom Beginn der Geschäftsbeziehung zur D am 30.12.2001 bis zum 31.12.2008 habe die Klägerin der dänischen Tochtergesellschaft Rechnungen über 8.250.808,81 € erteilt. Auch hier sei eine Teilwertberichtigung wegen eines Rangrücktritts vorgenommen worden, die mit 300.000 € einer Quote von 3,63 % entspreche. Wie bei den anderen ausländischen Tochtergesellschaften hätte auch hier ein fremder Lieferant den Rangrücktritt unter kaufmännischen Erwägungen zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung und damit verbundenen Sicherung der zukünftigen Umsätze und Erträge vereinbart. Der Rangrücktritt gegenüber der D sei erforderlich gewesen, um den Jahresabschluss 2008 feststellen zu 29

können. Insoweit bezieht sich die Klägerin auf den Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 29.05.2009. Darüber hinaus legte die Klägerin die Jahresabschlüsse 2006 bis 2008 vor.

Von 2001 bis 2008 seien Warenlieferungen an die G im Umfang von 9.844.756,29 € getätigt worden. Davon seien im Kalenderjahr 2008 Forderungen in Höhe von 287.829 € – entsprechend einer Quote von 2,92 % – teilwertberichtigt worden. Dies sei fremdüblich gewesen. 30

Hinsichtlich der G und der B sei anzumerken, dass diese Gesellschaften insolvenzbedroht gewesen seien und mit einer Wertaufholung hinsichtlich der Forderungen nicht zu rechnen gewesen sei. Dies werde durch den deutschen Wirtschaftsprüfer bestätigt. Auch insoweit überreichte die Klägerin die Jahresabschlüsse der G und der B für 2006 bis 2008. 31

Allein die geringen Quoten der Forderungsverzichte und Rangrücktritte mache deutlich, dass auch ein fremder Dritter die Geschäftsbeziehungen zu den Tochtergesellschaften nicht abgebrochen hätte. Die Teilwertabschreibungen seien daher nicht zu beanstanden. Der Verzicht habe jeweils der Sicherung der wirtschaftlichen Existenz des Darlehensnehmers und der bestehenden Liefer- und Leistungsbeziehungen, an denen ein überwiegendes geschäftliches Interesse der Klägerin bestanden habe, gedient. Insoweit verweist die Klägerin darauf, dass die ausländischen Tochtergesellschaften – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht von Beginn an hochdefizitär gewesen seien. Die Auslandsgesellschaften hätten lediglich in Teilen die für Neugründungen üblichen Anlaufverluste ausgewiesen, was dem Fremdvergleich nicht entgegenstehe. 32

Das geschäftliche Interesse der Klägerin an den Tochtergesellschaften beruhe nicht primär auf deren kurzfristiger Rentabilität. Anlass für die Gründung der ausländischen Tochtergesellschaften sei vielmehr die geschäftliche Notwendigkeit gewesen, als IT-Unternehmen durch eigene Gesellschaften auf den benachbarten europäischen Märkten präsent zu sein. Sie, die Klägerin, profitiere in vielfältiger Weise von der Errichtung der ausländischen Tochtergesellschaften, obwohl die Auslandsgesellschaften nicht an allen Standorten den gewünschten Profit erzielt hätten. 33

Sie, die Klägerin, habe Produkte für die Telekommunikationsbranche entwickelt, die in Deutschland erfolgreich vertrieben worden seien. Da jedoch die Anzahl der Kunden in Deutschland in diesem Segment begrenzt gewesen sei, die Produkte aber auch für andere Mobilfunkunternehmen interessant gewesen seien, habe sie entschieden, diese Produkte insbesondere auch in Europa zu vermarkten. Insoweit liege eine regionale Markterweiterung zur Vermarktung von bestehenden Produkten vor. 34

Ein weiterer Grund für die Gründung der ausländischen Tochtergesellschaften sei der Ausbau einer Partnerschaft mit dem amerikanischen Softwareunternehmen X gewesen. Die Klägerin sei einer der größten Kunden von X in Deutschland. Das zwischen X und der Klägerin bestehende Geschäftsmodell habe ausgebaut und auf Europa erweitert werden sollen. Sie habe durch den Verkauf von Software der Firma X im europäischen Raum eine führende Rolle einnehmen wollen. Ferner habe der erhöhte Lizenzen- und Wartungsverkauf für die Klägerin zu höheren Rabattstufen bei der Firma X geführt. Die Position der Klägerin bei X sei – auch in qualitativer Hinsicht – gestärkt worden, da sie, die Klägerin, einen schnelleren Support durch die Firma X erhalten habe, was wiederum zu einer erhöhten Kundenbindung geführt habe. 35

Die Positionierung auf den europäischen Märkten erfordere über Jahre hohe Markterschließungskosten, bei denen nicht gesichert sei, dass die Tochtergesellschaften 36

diese selbst finanzieren könnten. Das Stehenlassen der Forderungen und die weitere Durchführung von Warenlieferungen an die ausländischen Tochtergesellschaften sei daher auch in wirtschaftlich schwierigen Zeiten geboten gewesen, um das Überleben der sich in finanziellen Schwierigkeiten befindlichen Tochtergesellschaften zu sichern.

Es sei nicht auf bestimmte Forderung verzichtet bzw. im Rang zurückgetreten worden. 37

Zu bemerken sei darüber hinaus, dass in den Jahren 2003 bis 2008 nicht unerhebliche Zahlungen auf die Forderungen der Klägerin seitens Ihrer Tochtergesellschaften erbracht worden seien. Daher habe sie, die Klägerin, im Zeitpunkt der jeweiligen Lieferung davon ausgegangen werden können, dass die Forderungen werthaltig seien und erfüllt werden. Im Abschreibungszeitpunkt hingegen habe mit einer Zahlung in Höhe der abgeschrieben Forderungen nicht mehr gerechnet werden können. 38

Zu den Liefer- und Zahlungsbedingungen trägt die Klägerin vor, sie habe viele Großkunden und sei zudem für die öffentliche Hand tätig. Bei dieser Art der Kunden sei es ihr nicht möglich, ihre eigenen Liefer- und Zahlungsbedingungen durchzusetzen. Sowohl die privaten Großkunden als auch die öffentliche Hand bestünden nahezu ausnahmslos auf der Zugrundelegung ihrer eigenen AGBs. Ferner sei zu bemerken, dass die Klägerin mit ihren Kunden stets Einzelverträge aushandele. Standardverträge, an denen man sich wegen der Liefer- und Zahlungsbedingungen orientieren könne, gebe es nicht. Ein Rückgriff auf ihre eigenen AGBs sei daher nicht aussagekräftig. 39

Die Klägerin gibt ferner an, den Tochtergesellschaften in Dänemark, in Österreich, in Schweden, in Belgien, in Großbritannien und in der Schweiz seien für die in den Jahren 2003 bis 2008 an sie erfolgten Lieferungen und Leistungen keine Zahlungsziele bzw. Fälligkeiten benannt worden. Hinsichtlich der von den vorgenannten Tochtergesellschaften in den Jahren 2003 bis 2008 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. 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. 40

Der Beklagte hat den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008 am 02.02.2017 aus nicht das Klageverfahren betreffenden Gründen geändert. 41

Die Klägerin beantragt daher, 42

- 1. den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 02.02.2017 dahingehend zu ändern, dass die Wertberichtigung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die D in Höhe von 300.000 €, an die Ö in Höhe von 627.000 €, an die S in Höhe von 187.426 € (Rückgängigmachung der außerbilanziellen Hinzurechnung in Höhe von 187.246 €), an die B in Höhe von 426.425 €, an die G in Höhe von 287.829 € und an die Sch in Höhe von 234.619 € steuermindernd berücksichtigt werden, 44

- 45

2. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008 vom 02.02.2017 dahingehend zu ändern, dass auf den 31.12.2008 ein vortragsfähiger Verlust zur Körperschaftsteuer unter Anerkennung der im Klageantrag zu 1. genannten Teilwertabschreibungen/Wertberichtigungen festgestellt wird.

Der Beklagte beantragt,	46
die Klage abzuweisen.	47
Er ist der Auffassung, die außerbilanzielle Hinzurechnung der Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sei nicht zu beanstanden. Die Einkünftekorrektur sei nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 zulässig. § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) sei insoweit subsidiär.	48
Aufgrund der Entwicklung der Forderungsbestände, des insgesamt durchschnittlich hohen Forderungsbestandes und der unbegrenzten Laufzeit sei zweifelsfrei von einer darlehensähnlichen Finanzierung der Tochtergesellschaften auszugehen. Bei den vorliegenden Finanzierungsverhältnissen handele es sich nicht um einmalig gewährte Darlehen, sondern um ein Stehenlassen von Forderungen aus laufender Geschäftsverbindung.	49
Angesichts der hohen Wertberichtigungen in den Vorjahren sei nicht ersichtlich, worauf die Klägerin ihre Behauptung stützt, sie habe bei den Lieferungen an die verschiedenen Tochtergesellschaften mit einer Begleichung ihrer Forderungen rechnen können. Insbesondere seien auch die Gesellschaften in der Schweiz und in Großbritannien in den Vorjahren im Zahlungsverzug gewesen.	50
Die Umstände der Finanzierungsverhältnisse genügten dem Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht. Allein die Unverzinslichkeit sei nicht fremdüblich.	51
Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die Verfahrensakte Bezug genommen.	52
Entscheidungsgründe	53
Die Klage ist zulässig, jedoch unbegründet.	54
Der am 02.02.2017 geänderte Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie der ebenfalls am 02.02.2017 geänderte Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008 sind gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden.	55
Der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 02.02.2017 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008 vom 02.02.2017 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	56
Der Beklagte hat die von der Klägerin in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2008 vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	57

gegenüber ihren Tochtergesellschaften in Höhe von insgesamt 2.063.120 €, die sich aus Warenlieferungen gegenüber der D in Höhe von 300.000 €, gegenüber der Ö in Höhe von 627.000 €, gegenüber der S in Höhe von 187.426 €, gegenüber der B in Höhe von 426.425 €, gegenüber der G in Höhe von 287.829 € und gegenüber der Sch in Höhe von 234.619 € zusammensetzen, zutreffend nach § 8b Abs. 3 Satz 3 in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 korrigiert.

1. Die Klägerin durfte ihren Gewinn zunächst um den vorgenannten Betrag von 2.063.120 € mindern, da zum 31.12.2008 hinsichtlich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften in Dänemark, in Österreich, in Schweden, in Belgien, in Großbritannien und in der Schweiz die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gegeben waren. 58

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 ordnungsgemäßer 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 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). 59

Diese Grundsätze gelten auch bei Forderungen gegen ein verbundenes Unternehmen. Demnach kommt es auch bei ausländischen Tochtergesellschaften auf die Zahlungswilligkeit und Zahlungsfähigkeit und damit auf die Bonität der Schuldnergesellschaft an. Insbesondere 60

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 die Tatsache, 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). 61

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze durfte die Klägerin zum Bilanzstichtag 31.12.2008 mit einem Forderungsausfall in Höhe der teilwertberichtigten Forderungen rechnen, da die 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 sämtlichen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an einer ausreichenden Sicherheit. Auf die Bilanzen der Tochtergesellschaften der Jahre 2003 bis 2008, die den Tochtergesellschaften gewährten Darlehen (nebst ausstehender Zins- und Tilgungsleistungen), die bei den Tochtergesellschaften aufgelaufenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die vorgelegten Rangrücktritts- und Forderungsverzichtserklärungen, das Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung bei der D sowie die Ausführungen der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, insbesondere auf die Schriftsätze des österreichischen Wirtschaftsprüfers vom 12.01.2017 (betreffend die Ö), des deutschen Steuerberaters vom 17.01.2017 (betreffend die B und die G) und des Herrn Z vom 17.01.2017 (betreffend die Sch) wird wegen der Einzelheiten verwiesen. 62

c) Der Senat kann offen lassen, ob die Klägerin im Zeitpunkt der Warenlieferungen tatsächlich Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften begründet oder verdeckte Einlagen in ihre Tochtergesellschaften getätigt hat. Gleiches gilt für den Zeitpunkt des Forderungsverzichts, des Rangrücktritts oder der schlichten Wertberichtigung. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermöglicht eine Teilwertabschreibung sowohl auf Forderungen als auch auf Beteiligungen. Soweit verdeckte Einlagen vorlägen, hätten diese den Buchwert der Beteiligung erhöht und die Teilwertabschreibung wäre (zulässigerweise) auf den erhöhten Beteiligungswert vorgenommen worden. 63

2. Der Beklagte hat diese Gewinnminderungen zu Recht gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 dem Einkommen der Klägerin hinzugerechnet. 64

Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG dürfen Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden. Zu diesen Gewinnminderungen zählen gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG in der Fassung des JStG 2008 auch solche, die im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder der Inanspruchnahme aus Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, stehen, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligt ist oder war. Entsprechendes gilt nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. 65

a) § 8b Abs. 3 Satz 3 sowie § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 sind nach § 34 Abs. 1 KStG ebenfalls in der Fassung des JStG 2008 erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden, wobei es nicht auf die Hingabe des Darlehens, die Hingabe der Sicherheit oder den Zeitpunkt der Warenlieferung, sondern auf den Zeitpunkt des Eintritts der Gewinnminderung ankommt (Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG-Komm., § 8b Rz. 221; Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG-Komm., § 8b KStG Rz. 290, vgl. auch BFH-Urteil vom 14.01.2009 I R 52/08, BStBl II 2009, 674). 66

Sämtliche streitbefangenen Wertberichtigungen werden von § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der hier zu beurteilenden Fassung des JStG 2008 erfasst, da die Gewinnminderung aufgrund der Teilwertabschreibungen in Höhe von insgesamt 2.063.120 € im Jahr 2008 eingetreten ist. 67

b) Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen nach Auffassung des Senats im Hinblick auf § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht. 68

Durch das JStG 2008 hat der Gesetzgeber mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG zusätzliche Abzugsverbote geschaffen. Betroffen sind Gewinnminderungen, welche aus der Uneinbringlichkeit von kapitalersetzenden aber auch „regulären“ Darlehensforderungen oder Forderungen vergleichbarer Schuldverhältnisse oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten resultieren. Während die mit derartigen Schuldverhältnissen einhergehenden Gewinnminderungen – mit Ausnahme der laufenden Aufwendungen, insbesondere der Refinanzierungsaufwendungen, die nicht solche im Zusammenhang mit § 8b Abs. 2 KStG sind – vom Steuerabzug ausgeschlossen sind, sind die korrespondierenden Einnahmen nicht von § 8b Abs. 1 KStG erfasst und bleiben demnach steuerpflichtig. Daher wird zum Teil ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot und damit ein punktueller Verfassungsverstoß nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) angenommen. Ferner wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass der mögliche Gegenbeweis der Fremdüblichkeit nichts an der generellen Asymmetrie und damit am Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot ändere, und dass der Gegenbeweis im Allgemeinen und in Krisensituationen im Besonderen praktisch ohnehin kaum erbracht werden könne. Problematisiert wird überdies eine Verletzung des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit (Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG-Komm., § 8b Rz. 453; Fuhrmann/Strahl, DStR 2008, 125, 127). 69

Ein Verfassungsverstoß kann nach Ansicht des Gerichts hieraus jedoch nicht abgeleitet werden, da § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht mit der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG, sondern allein mit der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG korrespondieren. § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 ergänzen den generellen (und systematisch korrekten) Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, um dessen Umgehung mittels eines Gesellschafterdarlehens in typisierender Weise zu verhindern. Insoweit hat der Gesetzgeber im Rahmen seines gestalterischen 70

Entscheidungsspielraums gehandelt (BFH-Urteil vom 12.03.2014 I R 87/12, BStBl II 2014, 859; Gosch, KStG-Komm., § 8b Rz. 278b; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG-Komm., § 8b Rz. 220).

Der Senat sieht die Grenze zur Verfassungswidrigkeit auch nicht dadurch überschritten, dass § 3c Abs. 2 EStG nicht bereits durch das JStG 2008 geändert wurde. Eine Änderung des § 3c Abs. 2 EStG war insoweit zu einer Rechtsänderung nicht erforderlich (Dötsch/Pung, DB 2007, 2669, 2671; Altrichter-Herzberg, GmbHR 2008, 337, 339). Es oblag dem gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum, die Neuregelung des § 3c Abs. 2 EStG erst später herbeizuführen. 71

c) Die Wertberichtigungen auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der D, der Ö, der S, der B, der G und der Sch in Höhe von insgesamt 2.063.120 € dürfen das Einkommen der Klägerin nach § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht mindern. 72

Dies gilt, soweit die jeweilige Warenlieferung oder der jeweilige spätere Forderungsverzicht bzw. Rangrücktritt als verdeckte Einlagen einzustufen ist, bereits über § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, bei dem kein Fremdvergleich möglich ist, der jedoch Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen erfasst. Soweit im Zeitpunkt der jeweiligen Warenlieferung oder im Zeitpunkt des Forderungsverzichts, des Rangrücktritts oder der schlichten Wertberichtigung keine verdeckten Einlagen anzunehmen sind, greift das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008, da der Klägerin der Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 bezogen auf die betroffenen Tochtergesellschaften und die betroffenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nach Auffassung des Gerichts nicht gelungen ist. Der Senat kann daher weiter offen lassen, ob die Klägerin teilweise oder in vollem Umfang verdeckte Einlagen in ihre Tochtergesellschaften getätigt hat oder ob im Streitfall echte Warenlieferungen bzw. echte Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu beurteilen sind. 73

aa) Sollte im Zeitpunkt der Warenlieferungen an die Tochtergesellschaften von verdeckten Einlagen auszugehen seien, weil die Klägerin die Lieferungen ausführte, obwohl ihr bekannt war, dass bei jeder der Tochtergesellschaften bereits erhebliche Forderungen aus vorangegangenen Warenlieferungen aufgelaufen waren, dass die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der Vergangenheit (wenn überhaupt) nur teilweise ausgeglichen wurden, dass sie den Tochtergesellschaften – wie in der Vergangenheit – keine Zahlungsziele setzen und auch keine Beitreibungsmaßnahmen ergreifen werde, dass neben den Forderungen aus Warenlieferungen auch erhebliche offene Zins- und Tilgungsleistungen aus Darlehen bestehen, und dass sich die einzelnen Tochtergesellschaften in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden, wäre die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung (und nicht auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) vorgenommen worden (siehe dazu bereits oben unter 1. c), so dass allein die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zur Anwendung kommen würde und kein Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 möglich wäre. Denn eine verdeckte Einlage erhöht grundsätzlich den Buchwert der Beteiligung und eine nachfolgende Wertberichtigung der Beteiligung unterfällt der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG und nicht der Regelung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008, so dass auch § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht eingreifen kann (Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG-Komm., § 8b Rz. 283; Hölscher, UbG 2016, 72, 74). Gleiches gilt, wenn im Zeitpunkt des Forderungsverzichts bzw. Rangrücktritts von verdeckten Einlagen auszugehen wäre. Insoweit hält der Senat das Vorliegen von verdeckten Einlagen aber für eher zweifelhaft, da die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in diesem Zeitpunkt 74

jedenfalls nicht mehr werthaltig gewesen sein dürften und verdeckte Einlagen nur in Höhe des werthaltigen Teils einer Forderung vorliegen können. Im Übrigen dürfte eine verdeckte Einlage bei einer reinen Wertberichtigung (wie sie bei der B und bei der G erfolgt ist), bei einem Rangrücktritt (wie er bei der D und der Sch erfolgt ist) und bei einem Forderungsverzicht unter der auflösenden Bedingung der Besserung der wirtschaftlichen Lage (wie er bei der Ö erfolgt ist) kaum anzunehmen sein, da die jeweiligen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen durch die vorgenannten Maßnahmen nicht endgültig erlöschen.

bb) Soweit der Senat hinsichtlich der streitgegenständlichen Teilwertberichtigungen in Höhe von insgesamt 2.063.120 € von Gewinnminderungen durch Wertberichtigungen von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausgeht, greift insoweit § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008. Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 entfällt im Streitfall nicht nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008, da der Klägerin der Drittvergleich nicht gelingt. 75

d) Demnach hat der Beklagte die Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von insgesamt 2.063.120 € zutreffend gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht anerkannt. 76

aa) Die streitigen Warenlieferungen unterfallen der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008. 77

§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 setzt voraus, dass die Forderungen aus Rechtshandlungen stammen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Das ist dann der Fall, wenn die Forderungen über einen längeren Zeitraum nicht erfüllt werden und sie wirtschaftlich daher als Darlehensgewährung einzustufen sind. Die Rechtshandlungen müssen als Dauerrechtsverhältnis ausgestaltet und deswegen auch auf eine gewisse Mindestlaufzeit angelegt sein (Gosch, KStG-Komm., § 8b Rz. 278f). In Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 499 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), der für private Verbraucher einen entgeltlichen Zahlungsaufschub von drei Monaten vorsieht, wird zum Teil von einer der Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 frühestens bei einem Zahlungsaufschub von mindestens drei Monaten ausgegangen (vgl. Fuhrmann/Strahl, DStR 2008, 125, 127). An dieser zeitlichen Abgrenzung werden aber Zweifel geäußert, da es sich um ein darlehensähnliches Rechtsverhältnis auch bei tatsächlich nur kurzfristigen Rechtshandlungen handeln kann, sofern bei Vertragsabschluss beabsichtigt gewesen ist, sie auf längere Dauer wirken zu lassen (Gosch, KStG-Komm., § 8b Rz. 278f). Dem ist zuzustimmen. Ob die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, ist nach Auffassung des Senats anhand der jeweiligen Umstände des Einzelfalles zu bestimmen. Eine zeitlich feste Grenze würde dem Rechtsgedanken des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht gerecht. 78

Da die Klägerin die Wertberichtigungen auf ihre Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften in Dänemark, Österreich, Schweden, Belgien, Großbritannien und der Schweiz jeweils pauschal vorgenommen hat, geht der Senat für die Beurteilung des Vorliegens darlehensähnlicher Rechtshandlungen davon aus, dass sich die Wertberichtigungen auf die jeweils jüngsten Forderungen beziehen. Unter Berücksichtigung dessen ist die Behandlung aller den Wertberichtigungen zugrunde liegenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als darlehensähnliche Rechtshandlungen nicht zu beanstanden. 79

Für eine Qualifizierung als darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 spricht bereits, dass die Klägerin – zumindest seit dem Jahr 2003 – hinsichtlich keiner ihrer Warenlieferungen eine Fälligkeit bestimmt hat und die jeweilige Tochtergesellschaft ohne konkretes Zahlungsziel nicht in Verzug geraten konnte. Darüber hinaus befanden sich die hier betroffenen Tochtergesellschaften bereits seit Jahren in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten und waren überwiegend insolvenzgefährdet. Hiervon hatte die Klägerin auch Kenntnis, denn sie hatte ihren Tochtergesellschaften – neben dem Stehenlassen der Forderungen aus den Warenlieferungen – in großem Umfang Darlehen gewährt, deren Zins- und Tilgungsleistungen ebenfalls ausstanden. Zudem hatte sie sowohl in Bezug auf die Darlehen als auch die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auf jegliche Form der Besicherung oder Beitreibung verzichtet. Ferner hatte sie bereits in den Vorjahren Forderungsverzichte oder Rangrücktritte erklärt und entsprechende Wertberichtigungen durchgeführt, und zwar bezüglich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Ö in den Jahren 2006 und 2007 in Höhe von 284.757 € (2006) und 715.251 € (2007), der S im Jahr 2006 in Höhe von 606.986 € und der B im Jahr 2007 in Höhe von 287.848 € sowie bezüglich von Darlehen gegenüber der D im Jahr 2003 in Höhe von 2.541.540 €.

Hinsichtlich der hier zu beurteilenden Teilwertabschreibungen des Streitjahres ergibt sich für die einzelnen Tochtergesellschaften Folgendes:

D:

In Bezug auf die Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der D in Höhe von 300.000 € ist eine darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 anzunehmen. Die Wertberichtigung bezieht sich auf Warenlieferungen des Jahres 2007, denn im Jahr 2008 lagen die geleisteten Zahlungen um 222.662 € über dem Wert der Warenlieferungen. Im Jahr 2007 hingegen lag der Wert der Warenlieferungen um 418.814 € über den geleisteten Zahlungen. Als darlehensähnliche Rechtshandlung sind die Warenlieferungen des Jahres 2007 zu qualifizieren, weil die Klägerin an ihre dänische Tochtergesellschaft lieferte, ohne ihre Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu besichern, ohne ein Zahlungsziel anzugeben, ohne Beitreibungsmaßnahmen zu ergreifen und mit dem Wissen, dass bis zum 31.12.2006 bereits offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 2.135.712 € aufgelaufen waren. Hinzu kommt, dass eine offene Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 2.541.540 € bestand, für die die Klägerin bereits im Jahr 2003 in voller Höhe den Rangrücktritt erklärt hatte.

Ö:

Die Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Ö in Höhe von 627.000 € erfüllt die Voraussetzungen einer darlehensähnlichen Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008. Die Teilwertabschreibung bezieht sich in voller Höhe auf Warenlieferungen des Kalenderjahres 2008, denn die Klägerin lieferte Waren im Wert von 757.277 € an ihre österreichische Tochtergesellschaft, die hierauf im Streitjahr keinerlei Zahlungen erbrachte. Als darlehensähnliche Rechtshandlung sind diese Warenlieferungen einzustufen, weil bereits zu Beginn des Jahres 2008 offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 3.907.936 € bestanden und die Klägerin zudem in den Jahren 2006 und 2007 bereits Wertberichtigungen in Höhe von insgesamt 1 Mio. € vorgenommen hatte. Darüber hinaus lieferte die Klägerin auch an ihre österreichische Tochtergesellschaft ohne jegliche Besicherung und ohne eine Fälligkeit für die Forderungen zu bestimmen.

S:	86
Die Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der S in Höhe von 187.426 € ist ebenfalls als darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 einzustufen. Insoweit hat der Beklagte zu Recht eine Einkünftekorrektur in Höhe von 187.246 € vorgenommen und hierbei zu Gunsten der Klägerin – versehentlich – einen Betrag in Höhe von 180 € nicht korrigiert. Die Wertberichtigung bezieht sich auf Warenlieferungen des Jahres 2007, denn im Jahr 2008 lagen die geleisteten Zahlungen um 403.961 € über dem Wert der Warenlieferungen. Im Jahr 2007 hingegen lag der Wert der Warenlieferungen um 920.688 € über den geleisteten Zahlungen. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 ist hinsichtlich der vorgenannten Warenlieferungen des Jahres 2007 einschlägig, da die Lieferungen ohne Sicherung und ohne Benennung eines Zahlungsziels erfolgten. Zwar bestanden bei der schwedischen Tochtergesellschaft zu Beginn des Jahres 2007 keine offenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, dies beruhte jedoch im Wesentlichen darauf, dass die Klägerin im Jahr 2006 einen Forderungsverzicht in Höhe von 606.986 € erklärt und in dieser Höhe eine Teilwertabschreibung durchgeführt hatte. Der Klägerin war daher im Zeitpunkt der Lieferung bewusst, dass Ihre Tochtergesellschaft die offenen Forderungen nicht unverzüglich begleichen können.	87
B:	88
In Bezug auf die Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der B in Höhe von 426.425 € liegt eine darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 vor. Die streitgegenständliche Wertberichtigung bezieht sich auf Lieferungen der Jahre 2006 und 2007, denn im Jahr 2008 lagen die geleisteten Zahlungen um 64.872 € über dem Wert der Warenlieferungen und im Jahr 2007, in dem die belgische Tochtergesellschaft die offenen Forderungen aus den Warenlieferungen nicht beglichen hatte, lieferte die Klägerin lediglich Waren im Wert von 319.104 € und somit in einem unter der Teilwertabschreibung liegenden Warenwert. Von darlehensähnlichen Rechtshandlungen ist auszugehen, weil auch insoweit keine Besicherung oder Beitreibung erfolgte und kein Zahlungsziel ausgegeben wurde. Des Weiteren hatte die Klägerin in den Vorjahren 2003 bis 2005 jeweils Waren in einem höheren Wert geliefert als Zahlungen von der B geleistet wurden, so dass bis zum 31.12.2005 bereits offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 349.463 € aufgelaufen waren. Zudem erfolgten in den Jahren 2006 und 2007 keinerlei Zahlungen auf die Warenlieferungen. Die Klägerin lieferte dennoch unter denselben Bedingungen, d.h. ohne Besicherung und Zahlungsziel, weiter an ihre belgische Tochtergesellschaft.	89
G:	90
Die Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der G erfüllt die Voraussetzungen des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008. Bei der vorgenannten Tochtergesellschaft bezieht sich die Teilwertabschreibung in Höhe von 287.829 € auf die im Jahr 2006 gelieferten Waren. Dies folgt daraus, dass in den Jahren 2008 und 2007 die jeweils an die Klägerin geleisteten Zahlungen um 63.741 € (im Jahr 2008) bzw. um 888.537 € (im Jahr 2009) höher waren als der Wert der gelieferten Waren. Im Jahr 2006 hingegen erfolgten Lieferungen im Wert von 697.230 €, die nicht – auch nicht teilweise – beglichen wurden. Hierin ist eine darlehensähnliche Rechtshandlung zu sehen, da die Klägerin auf Besicherungen, Beitreibungsmaßnahmen und Fälligkeiten verzichtete. Zudem hatte die Klägerin in den Vorjahren 2003 bis 2005 jeweils Waren in einem höheren Wert geliefert, als Zahlungen von ihrer Tochtergesellschaft in Großbritannien erbracht worden sind.	91

Bis Ende 2005 waren bereits offene Forderungen aus Warenlieferungen in Höhe von 1.367.679 € aufgelaufen. Die Klägerin hat im Jahr 2006 dennoch an die G geliefert, ohne Änderungen bei den Lieferbedingungen vorzunehmen.

Sch:

92

In Bezug auf die Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Sch in Höhe von 234.619 € ist eine darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 anzunehmen. Wie bei der Tochtergesellschaft in Großbritannien bezieht sich auch hier die Teilwertabschreibung auf Warenlieferungen des Jahres 2006, denn im Jahr 2008 lagen die Zahlungen um 134.818 € und im Jahr 2007 um 46.648 € über dem Wert der gelieferten Waren. Als darlehensähnliche Rechtshandlung sind die Lieferungen des Jahres 2006 zu qualifizieren, weil die Klägerin an ihre schweizerische Tochtergesellschaft lieferte, bei der im Vorjahr (in 2005) bereits offene Forderungen in Höhe von 265.061 € aufgelaufen waren. Geschäftsbeziehungen hatte die Klägerin mit ihrer Tochtergesellschaft in der Schweiz erst seit dem Jahr 2005, in dem ihre kompletten Lieferungen nicht ausgeglichen wurden. Dennoch lieferte die Klägerin im Jahr 2006 ohne Sicherheiten und ohne Angabe eines Zahlungsziels oder Beitreibungsversuche an die Sch.

93

bb) In nicht zu beanstandender Weise geht der Beklagte zudem davon aus, dass die den streitigen Teilwertabschreibungen in Höhe von 2.063.120 € zugrunde liegenden Warenlieferungen dem Drittvergleich des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht Stand halten.

94

Maßgebend für den Fremdvergleich ist, ob ein fremder Dritter, der über dieselben Kenntnisse wie die Klägerin verfügte, weiter Waren an die jeweilige Tochtergesellschaft geliefert hätte, ohne besondere Sicherungen – wie z.B. Vorkasse – in Anspruch zu nehmen. Dies ist nach Auffassung des Senats nicht anzunehmen, so dass der Klägerin der Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 nicht gelingt.

95

Ein fremder Dritter hätte an keine der Tochtergesellschaften geliefert, ohne einen Fälligkeitszeitpunkt für die jeweilige Lieferung anzugeben. Bei bereits offenen Forderungen aus einer Lieferbeziehung – wie dies bei allen vorgenannten Tochtergesellschaften der Fall war – hätte ein fremder Dritter sich ferner Sicherheiten einräumen lassen. Zudem hätte ein fremder Dritter auch Beitreibungsmaßnahmen ergriffen.

96

Zu berücksichtigen ist insoweit, dass die Klägerin über die wirtschaftlich schlechte Lage ihrer Tochtergesellschaften informiert war, da bereits in den Vorjahren Warenlieferungen nicht ausgeglichen worden waren und bei einem Teil der Tochtergesellschaften zudem Darlehen bestanden, für die nur unzureichend Zins- und Tilgungsleistungen erbracht worden waren.

97

Bei ihren Tochtergesellschaften in Dänemark, Österreich und Schweden hatte die Klägerin darüber hinaus bereits in den Vorjahren – vor Ausführung der im Jahr 2008 im Wert berichtigten Warenlieferungen – Rangrücktritte oder Forderungsverzichte bezogen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. bei der Gesellschaft in Dänemark auf ein Darlehen erklärt. Bei ihren Tochtergesellschaften in Belgien, Großbritannien und der Schweiz waren in den Vorjahren bereits offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufgelaufen. Vor diesem Hintergrund hätte ein fremder Dritter entweder nichts mehr geliefert, oder sich in besonderer Weise abgesichert.

98

99

Dass sie, die Klägerin, an ihre anderen Kunden ohne ein Zahlungsziel, ohne Sicherungsmaßnahmen, oder ohne Beitreibungsversuche geliefert hat, hat die Klägerin nicht vorgetragen. In der mündlichen Verhandlung hat sie insoweit vielmehr angegeben, bei Lieferungen an Dritte eine Fälligkeit gesetzt zu haben. Konkret hat die Klägerin die mit den Dritten ausgehandelten Liefer- und Zahlungsbedingungen nicht beschrieben. Sie hat insoweit lediglich ausgeführt, ihre Kunden seien Großkunden oder die öffentliche Hand, mit denen jeweils Einzelverträge abgeschlossen worden seien. Der Abschluss von Einzelverträgen – ohne Zugrundelegung der allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin – besagt jedoch nicht, dass keine Sicherungsmaßnahmen verabredet und den Kunden der Klägerin keine Zahlungsziele eingeräumt worden sind. Soweit die Kunden der Klägerin – wie von der Klägerin vorgetragen – in großen Teilen ihre eigenen Liefer- und Zahlungsbedingungen durchgesetzt haben, ist – mangels anderer Anhaltspunkte – davon auszugehen, dass im Rahmen dieser Geschäftsbeziehungen durchaus Zahlungsziele und Sicherheiten vereinbart wurden, auch wenn diese für die Kunden der Klägerin sehr günstig waren. Da die Klägerin gegenüber ihren Tochtergesellschaften aber auf jegliche Zahlungsziele und Sicherheiten verzichtet hat, hat sie sich ihnen gegenüber nicht fremdüblich verhalten.

e) Die im Hinblick auf die Teilwertabschreibungen in Höhe von insgesamt 2.063.120 € vom Beklagten nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 durchgeführte Einkünftekorrektur wird nicht durch eine dem Art. 9 OECD-Musterabkommen (MA) entsprechende Regelung gesperrt, die die Doppelbesteuerungsabkommen mit allen betroffenen Staaten – mithin Dänemark, Österreich, Schweden, Belgien, Großbritannien und der Schweiz – vorsehen. 100

Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm´s length“ nach Art. 9 Abs. 1 des OECD-MA, der den jeweils einschlägigen wortgleichen Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den vorgenannten Staaten entspricht, steht der außerbilanziellen Hinzurechnung der Gewinnminderungen im Streitfall nicht entgegen. 101

Der Bundesfinanzhof hat mit zwei Entscheidungen vom 17.12.2014 (Az. I R 23/13, BStBl II 2016, 261) und vom 24.06.2015 (Az. I R 29/14, BStBl II 2016, 258) zu der Regelung des § 1 AStG entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm´s length“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten nur dann ermögliचे, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (der Darlehenszins) seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. Er ermögliचे indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die 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 ungesichert gegeben hat. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes scheitert eine nationale Korrektur der Teilwertabschreibung nach § 1 AStG an der Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bzw. dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Klauseln der Doppelbesteuerungsabkommen. 102

Die zu § 1 AStG ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes sind auf den Streitfall nicht übertragbar. Eine Sperrwirkung der dem Art. 9 OECD-MA vergleichbaren Regelungen der jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Österreich, Schweden, Belgien, Großbritannien und der Schweiz ist für § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 nach Auffassung des Senats zu verneinen. 103

§ 1 AStG und § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 haben andere Zielrichtungen. Während § 1 AStG den Fremdvergleichsmaßstab bei grenzüberschreitenden Sachverhalten näher ausformt und damit grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen 104

erfasst, handelt es sich bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 um unilaterale Missbrauchsverhinderungsregelungen (Gosch, KStG.Komm., § 8b Rz. 278c).

§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 verhindern den Steuerabzug bei Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Darlehen bzw. darlehensähnlichen Rechtshandlungen, wobei sich die Gewinnminderung bilanziell ausschließlich innerstaatlich auswirkt, d.h. ein rein nationaler Vorgang ist. Dies gilt unabhängig davon, ob das Darlehen, die Sicherheit für das Darlehen oder die darlehensähnliche Rechtshandlung mit einem inländischen oder ausländischen verbundenen Unternehmen im Zusammenhang stehen. Die dem § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 unterfallende Gewinnminderung führt gerade nicht zu einer grenzüberschreitenden Gewinnverlagerung, da sie keinen Einfluss auf die Einkünfteermittlung bei dem (inländischen oder ausländischen) verbundenen Unternehmen hat (Habammer, IStR 2016, 525, 531). Auch im Falle des Forderungsverzichts unter der auflösenden Bedingung der Besserung der wirtschaftlichen Lage führt der Forderungsverzicht für die Dauer der Krise zur Bildung von Eigenkapital bei der Tochtergesellschaft und nicht etwa zu einem Ertrag (BFH-Urteil vom 30.05.1990 I R 41/87, BStBl II 1991, 588). Daher besteht kein Anlass, die von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 erfassten Teilwertabschreibungen, einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ent-sprechenden völkerrechtlichen Regelung zu unterwerfen. 105

Im Rahmen von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 überwiegt der Missbrauchsverhinderungsgedanke. Der von § 1 AStG und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in den Blick genommene Fremdvergleichsmaßstab bildet hingegen nur einen Teilaspekt der Regelung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008. Im Rahmen des § 8b Abs. 3 KStG räumt der Gesetzgeber über § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG in der Fassung des JStG 2008 den Unternehmen lediglich die Möglichkeit ein, sich zu exkulpieren und den Gegenbeweis zu dem erhobenen Missbrauchsvorwurf zu erbringen. Der Fremdvergleich ist im Rahmen des § 8b Abs. 3 KStG jedoch nicht der prägende Gedanke. Dies zeigt sich auch daran, dass im Falle der Inanspruchnahme aus einer hingegebenen Sicherheit keine Exkulpation durch Drittvergleich möglich ist. Der Aspekt des Fremdvergleichs bezieht sich demnach nicht auf alle von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 erfassten Gewinnminderungen. 106

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 107

4. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache sowie zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Die Anwendung und Auslegung von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 vom 20.12.2007 sowie das Verhältnis von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 vom 20.12.2007 zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bzw. zu Doppelbesteuerungsakommen mit einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vergleichbaren Regelung sind höchstrichterlich bislang noch nicht geklärt. Ferner ist die Frage, ob Art. 9 OECD-MA eine Sperrwirkung gegenüber der Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei einer Teilwertabschreibung eines unbesicherten Darlehens einer inländischen Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft entfaltet, bereits Gegenstand eines unter dem Aktenzeichen I R 73/16 vor dem Bundesfinanzhof anhängigen Verfahrens. 108

... .. 109

