
Datum: 12.04.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2859/15 K
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0412.10K2859.15K.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 26.6.2015 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 5.8.2015 wird dahingehend geändert, dass der Betrag für die „Arrangement Fee“ i.H.v. ... € nicht als Zinsaufwendungen i.S.v. § 8a KStG i.V.m. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG berücksichtigt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der geänderten Körperschaftsteuerfestsetzung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob bestimmte Gebühren im Zusammenhang mit einem Konsortialkredit im Streitjahr 2011 als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG anzusehen sind.

1

2

3

Die Klägerin ist eine im Jahr 2010 gegründete GmbH. Gegenstand ihres Unternehmens ist ...
. Im vorliegend in Rede stehenden Zeitraum ermittelte die Klägerin ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1.10 bis zum 30.9.

Die Klägerin war alleinige Anteilseignerin der B-GmbH. Zwischen der Klägerin und der B-GmbH bestand eine körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft nach § 14 KStG mit der Klägerin als Organträgerin. 4

Die Klägerin und die B-GmbH nahmen im Jahr 2011 ein Darlehen im Umfang von ... € auf, und zwar in der Form eines Konsortialkredits (in dieser Höhe wurde das Darlehen abgerufen, vereinbart wurde ein Darlehen von bis zum ... €). Darlehensgeber in Form eines Bankenkonsortiums waren die C-Bank (...), Darlehensanteil laut dem Vorbringen der Klägerin ... €), die ...D-Bank (Darlehensanteil ... €), die E-Bank ... (Darlehensanteil ... €), die F-Bank (Darlehensanteil ... €) und die G-Bank ... (Darlehensanteil ... €). Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass der Konsortialkredit als sog. offenes Innenkonsortium abgeschlossen wurde. Hierbei war die C-Bank Konsortialführer. Als solcher trat ausschließlich sie nach außen gegenüber der Klägerin bzw. der B-GmbH auf, handelte hierbei im Innenverhältnis aber teilweise (im Umfang der o.g. Darlehensanteile) für Rechnung der o.g. Konsorten. Über das Darlehen liegt ein in englischer Sprache abgefasster Darlehensvertrag vom ... bzw. ... vor („Facilities Agreement“ vom ... und „Amendment Agreement No. 1“ vom ...). Auf diesen wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen. 5

Die C-Bank und die Klägerin bzw. die B-GmbH schlossen unter dem Datum vom ... einen „Mandate and Syndication Letter“ und einen „Arrangement Fee Letter“, welche beide in englischer Sprache verfasst sind. Des Weiteren liegt ein ebenfalls in englischer Sprache verfasstes „Term Sheet“ als Anlage zu einem – nicht vorliegenden – „Commitment Letter“ vor. Nach dem „Term Sheet“ (Ziff. 7) hatte die C-Bank als Konsortialführer die folgenden Funktionen (zum Teil ebenso im „Mandate and Syndication Letter“, unter Ziff. 3.1): 6

- „Agent“ 7

- „Security Agent“ 8

- „Mandated Lead Arranger“ 9

- „Underwriter“ 10

- „Bookrunner“ 11

- „Initial Lender“ 12

Nach dem „Mandate and Syndication Letter“ hatte die C-Bank alle Aspekte der Kreditsyndizierung zu organisieren, u.a. die Zeitschiene, die Auswahl möglicher Kreditgeber, die Akzeptanz und Aufteilung der Kreditvereinbarungen und die Verteilung der Gebühren an die Kreditgeber. 13

Im „Arrangement Fee Letter“ (Ziff. 1.1 bis 1.3) war die Vereinbarung enthalten, dass als „Arrangement Fee“ ein Betrag i.H.v. 4,25 % der vereinbarten Darlehenssumme an die C-Bank zu zahlen sei. Als Darlehenssumme war dort noch ein Betrag von bis zum ... € genannt. Die „Arrangement Fee“ war danach eine einmalige Zahlung, welche nicht zurückzahlbar war („non-refundable“). Sie fiel allerdings nicht an, wenn es nicht zum Abschluss des Darlehensvertrags kam („if Closing does not occur“). 14

Daneben wurde eine „Agency and Security Agency Fee“ i.H.v. ... € vereinbart, welche jährlich anfiel (Ziff. 4 des „Term Sheet“ und Ziff. 1.4 des „Arrangement Fee Letter“).

Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass im Jahr 2011 die „Arrangement Fee“ i.H.v. ... € (4,25 % der vereinbarten Darlehenshöchstsumme von ... €) und die „Agency and Security Agency Fee“ i.H.v. ... € (zeitanteiliger Betrag für 2011) anfielen. Die B-GmbH verbuchte beide Beträge im Jahr 2011 als Aufwand. 16

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgenannten Vereinbarungen („Mandate and Syndication Letter“, „Arrangement Fee Letter“, „Term Sheet“) Bezug genommen. 17

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin und der B-GmbH war die Bp der Auffassung, dass im Rahmen der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG auch die o.g. Gebühren als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG zu berücksichtigen seien. Nach dem BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (BStBl I 2008, 718 Tz. 15) gehörten zu den Zinsaufwendungen alle Kosten im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung, soweit sie an den Darlehensgeber gezahlt würden. Die Bp legte hierbei – ebenso wie die Klägerin – zugrunde, dass die Zinsschranke nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG nicht bei der B-GmbH, sondern allein bei der Klägerin als Organträgerin anzuwenden ist und hierbei die Verhältnisse beider Gesellschaften einzubeziehen sind. 18

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem und erließ unter dem Datum vom 26.6.2015 und gestützt auf § 164 Abs. 2 AO einen entsprechenden Änderungsbescheid zum vorherigen Körperschaftsteuerbescheid 2011. In diesem wurde zunächst ein Betrag von ... € als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG dem Gewinn hinzugerechnet und dann ein Betrag von ... € nach § 8a KStG i.V.m. 4h EStG als abziehbare Zinsaufwendungen berücksichtigt. Als nicht abziehbare Zinsaufwendungen verblieb damit ein Betrag von ... €. Die Berechnungen zur Ermittlung der vorgenannten Beträge sind im Bericht über die Bp bei der Klägerin vom 3.12.2014 (Anlagen 5 und 6) enthalten. Weitere Berechnungen zur Anwendung der Zinsschranke durch die Bp sind in den Bp-Handakten enthalten („Geänderte Prüfungsfeststellung 1 – Zinsschranke nach § 4h EStG“ vom 10.6.2014 und deren Anlagen 1 und 2, Bp-Handakten, Bd. 1, Trennblätter „Feststellungen“ und „§ 4h Zinsschranke“). Die o.g. Gebühren i.H.v. zusammen ... € sind hierbei vollständig als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG angesetzt. Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die von der Bp vorgenommenen und vom FA übernommenen Berechnungen zur Anwendung der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG – abgesehen von der vorliegend streitigen Einbeziehung der vorgenannten Gebühren als Zinsaufwendungen – der gesetzlichen Regelung entsprechen und insoweit zutreffend sind. 19

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Für diesen stützte sie sich ausschließlich darauf, dass die Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG verfassungswidrig sei. Sie verwies auf den seinerzeitigen Beschluss des BFH vom 18.12.2013 (I B 85/13), in dem dieser wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt hatte. Die bislang als nicht abziehbar behandelten Zinsaufwendungen i.H.v. ... € seien daher gewinnmindernd zu berücksichtigten. Die Klägerin beantragte, das Einspruchsverfahren nach § 363 AO ruhend zu stellen, bis das Bundesverfassungsgericht über die vorgenannte Frage entschieden habe. Weitere Einwendungen machte die Klägerin nicht geltend. 20

Das FA erließ unter dem Datum vom 5.8.2015 eine Teil-Einspruchsentscheidung nach § 367a Abs. 2a AO. In dieser heißt es, dass über den folgenden Teil des Einspruchs nicht entschieden werde: „Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs 21

gemäß § 4h EStG (Zinsschranke)“. Dieser Teil des Einspruchsverfahrens ruhe aufgrund des Antrags der Klägerin nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes. Hierzu verwies das FA in der Einspruchsentscheidung auf ein seinerzeitiges beim BFH anhängiges Revisionsverfahren, in dem die Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke geltend gemacht wurde (Aktenzeichen I R 2/13). In der Teil-Einspruchsentscheidung heißt es des Weiteren, soweit über den Einspruch entschieden werde, werde er als unbegründet zurückgewiesen. Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung sei sachdienlich i.S.v. § 367 Abs. 2a Satz 1 AO. Diese sei insbesondere zu bejahen, wenn ein Einspruch mit Ausnahme eines oder mehrerer klar und eindeutig abgrenzbarer Teile dieses Einspruchs entscheidungsreif sei und über den übrigen Teil noch nicht entschieden werden könne oder solle, weil – wie im vorliegenden Streitfall – eine vom Einspruchsführer aufgeworfene Rechtsfrage Gegenstand eines bei einem Gericht anhängigen Verfahrens ist und nach einer Entscheidung des Gerichts eine einvernehmliche Erledigung des Rechtsstreits erwartet werden könne.

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Mit dieser hat sie erstmalig geltend gemacht, dass die o.g. Gebühren („Arrangement Fee“ und „Agency and Security Agency Fee“) nicht zu den Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG gehören. Es handele sich nicht um eine Vergütung für Fremdkapital, sondern für weitere von der C-Bank erbrachte Leistungen. Die C-Bank habe die „Arrangement Fee“ für ihre Rolle als Konsortialführer des Bankenkonsortiums erhalten. Sie trete hierbei als Mittler zwischen dem Darlehensnehmer und den weiteren finanzierenden Banken auf. Zu ihrem Aufgabenfeld im Rahmen der Vermittlungstätigkeit habe u.a. die Strukturierung und Erarbeitung eines Finanzierungskonzepts, die Erstellung eines Informationsmemorandums für die weiteren Banken, die Erstellung und Verhandlung des Darlehensvertrags und die Durchführung der Syndizierung gehört. Es habe sich damit hauptsächlich um Leistungen gehandelt, die bis zum Abschluss des Darlehensvertrags erbracht wurden und deren Höhe sich an der Höhe des insgesamt vermittelten Gesamtdarlehensvolumens orientiere. Zwar sei die C-Bank zugleich selbst einer der Darlehensgeber gewesen. Jedoch hätte sie nicht selbst Kapital überlassen müssen, um die o.g. mit der „Arrangement Fee“ vergüteten Aufgaben wahrzunehmen. Keine der Aufgaben habe einen unmittelbaren Finanzierungscharakter. Es handele sich vielmehr um über die Finanzierung hinausgehende sonstige Leistungen, die keine Finanzierungsfunktion hätten (Hinweis auf BFH, Urteil vom 9.8.2000 I R 92/99, BStBl II 2001, 609, zu § 8 Nr. 1 GewStG). Es würden Geschäftsbesorgungsleistungen und nicht die Kapitalüberlassung vergütet. Dass die „Arrangement Fee“ sich an der Höhe des Gesamtkreditbetrags orientiere, beruhe darauf, dass mit steigendem Darlehensvolumen auch die Komplexität der Strukturierung u.a. durch eine höhere Anzahl von Konsortialbanken steige. Hierbei handele es sich um eine im Bankenbereich übliche Vergütungsstruktur. Indiz gegen das Vorliegen einer Vergütung für die Kapitalüberlassung sei bei der vorliegenden Einmalzahlung auch, dass diese bei vorzeitiger Beendigung des Darlehens weder vollständig noch zeitanteilig zurück zu zahlen war. Dass die „Arrangement Fee“ für Tätigkeiten vor der Auszahlung des Darlehens angefallen sei, spreche ebenfalls gegen die Einordnung als Zinsaufwendungen (Hinweis auf BFH v. 10.7.1996 I R 12/96, BStBl II 1997, 253).

22

Des Weiteren sei die C-Bank nicht insgesamt als Darlehensgeberin anzusehen. Im Außenverhältnis sei sie das zwar, jedoch nicht im Innenverhältnis. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sei daher jedes Darlehen einzeln zu würdigen. Es liege gerade keine Gesamtgläubigerschaft vor (Hinweis auf § 3.4 Buchst. (b) des Darlehensvertrags). Es habe für die C-Bank auch zu keinem Zeitpunkt seit Vertragsschluss die Möglichkeit bestanden, bindende Entscheidungen für die anderen Konsortialbanken zu treffen. Es sei auch nicht etwa das Darlehen der C-Bank vorrangig oder gar überproportional getilgt worden. Da aber nur Zahlungen an den Gläubiger des Fremdkapitals als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3

23

Satz 2 EStG in Frage kämen (Hinweis auf Frotscher, § 4h EStG Rz. 120), scheidet dies für den entsprechenden Anteil der streitigen Gebühren bereits aus diesem Grunde aus.

Zudem handele es sich bei den o.g. Gebühren nicht um Entgelte für Schulden i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, auch wenn diese vorliegend nicht streitig seien. 24

Des Weiteren macht die Klägerin auch mit der Klage geltend, die Regelung zur Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG sei verfassungswidrig. Insoweit verweist sie nunmehr auf das beim BVerfG hierzu anhängige Verfahren (Aktenzeichen: 2 BvL 1/16). 25

Die Klägerin beantragt, 26

den Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 26.6.2015 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 5.8.2015 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf ... € festgesetzt wird, 27

hilfsweise, 28

die Revision zuzulassen. 29

Das FA beantragt, 30

die Klage abzuweisen, 31

hilfsweise, 32

die Revision zuzulassen. 33

Das FA macht geltend, die o.g. Gebühren gehörten zu den Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG. Maßgebliches Kriterium für die Einordnung als Zinsaufwendungen sei, ob es sich um Zahlungen an den Geber des Fremdkapitals und nicht an Dritte handele. Soweit die Klägerin darauf abstelle, dass die C-Bank lediglich einen Teil des Darlehens gewährt habe, sei dem nicht zu folgen. Es sei auf das Außenverhältnis abzustellen. In diesem sei die C-Bank als Darlehensgeber für das gesamte Darlehen aufgetreten. Zudem bemesse sich die Höhe der „Arrangement Fee“ vereinbarungsgemäß nach dem Gesamtkreditbetrag und beziehe sich auf die gesamte Laufzeit des Darlehensvertrags. Diese Berechnungsmodalität sei ein Indiz dafür, dass sie nicht nur im Sinne einer bloßen Kausalität anlässlich der Kreditaufnahme gezahlt wurde, sondern tatsächlich für die Überlassung des Darlehens geleistet wurde (Hinweis auf das auch von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 9.8.2000 I R 92/99, BStBl II 2001, 609). 34

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 35

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2011 ist teilweise rechtswidrig und verletzt die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 36

I. Für die Anwendung der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG waren nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG die Klägerin als Organträgerin und die B-GmbH als Organgesellschaft gemeinsam, d.h. als ein Betrieb i.S.v. § 4h EStG zu beurteilen. Die Zinsschranke war hierbei nur bei der Klägerin unter Einbeziehung der Verhältnisse beider Gesellschaften anzuwenden. 37

II. Das FA hat im Streitjahr 2011 von den vorliegend in Rede stehenden Gebühren die „Arrangement Fee“ i.H.v. ... € zu Unrecht als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 38

EStG berücksichtigt und demgemäß bei der Anwendung der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG einbezogen. Zu Recht hat das FA dagegen die „Agency and Security Agency Fee“ i.H.v. ... € als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG berücksichtigt und demgemäß bei der Anwendung der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG einbezogen.

1. Nach § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG sind Zinsaufwendungen i.S.d. Regelungen zur Zinsschranke (§ 8a KStG i.V.m. § 4h EStG) Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. 39

Vergütungen i.d.S. sind Gegenleistungen aller Art, die der Schuldner für die Überlassung des Fremdkapitals gewährt, z.B. Zinsen zu einem festen oder variablen Zinssatz, aber auch Gewinnbeteiligungen (Vergütungen für partiarische Darlehen, typisch stille Beteiligungen, Genussrechte und Gewinnschuldverschreibungen) und Umsatzbeteiligungen (vgl. BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl I 2008, 718 Tz. 15; ebenso etwa Förster in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8a KStG Rz. 268). Des Weiteren gehören hierzu auch Vergütungen, die zwar nicht als Zins berechnet werden, aber Vergütungscharakter haben (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 718 Tz. 15) bzw. wirtschaftliche Gegenleistung für die zeitraumbezogene Fremdkapitalüberlassung sind (vgl. Förster in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8a KStG Rz. 268). Darunter fallen etwa ein Damnum, Disagio und Vorfälligkeitsentschädigungen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 718 Tz. 15). Des Weiteren besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass auch Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren, die an den Fremdkapitalgeber gezahlt werden, hierunter fallen können (vgl. BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl I 2008, 718 Tz. 15; ebenso etwa Förster in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8a KStG Rz. 268; Loschelder in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 24; s. zu laufenden Verwaltungskostenbeiträgen als Entgelte i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG BFH-Urteil vom 9.8.2000 I R 92/99, BStBl II 2001, 609). 40

Dies wird – in Anlehnung an die entsprechende Sichtweise im Rahmen von § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG – teilweise allerdings auf solche Gebühren beschränkt, die nicht für besondere, über die Kreditüberlassung hinausgehende Leistungen zu erbringen sind. Handelt es sich dagegen um Gebühren, die für solche besonderen, über die eigentliche Kapitalüberlassung hinausgehenden Leistungen des Kreditgebers zu erbringen sind, wird teilweise angenommen, dass diese nicht zu den Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG gehören (vgl. etwa Loschelder in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 24; Heuermann in Blümich, § 4h EStG Rz. 35; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, § 4h EStG Rz. 56; i.Erg. auch Förster in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8a EStG Rz. 268; s. zu § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG auch BFH-Urteil in BStBl II 2001, 609; zur Einordnung verschiedener Entgelte unter § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG s. des Weiteren etwa Hofmeister in Blümich, § 8 GewStG Rz. 42 f., m.w.N.). Aus diesem Grund sollen etwa Bereitstellungsinsen sowie Gebühren für die Vermittlung eines Kredits nicht zu den Zinsaufwendungen gehören (vgl. etwa Loschelder in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 24; Heuermann in Blümich, § 4h EStG Rz. 35; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, § 4h EStG Rz. 56; Förster in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8a EStG Rz. 268; s. dazu, dass Bereitstellungsinsen nicht zu den Entgelten i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG gehören BFH-Urteil vom 10.7.1006, BStBl II 1997, 253). 41

Die Finanzverwaltung ist demgegenüber der Auffassung, dass sämtliche Gebühren einzubeziehen sind, soweit sie an den Darlehensgeber zu zahlen sind (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 718 Tz. 15 a.E.; ebenso Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 KStG Rz. 218). Danach sollen sämtliche Aufwendungen zu berücksichtigen sein, die ohne die Gewährung des Fremdkapitals nicht angefallen wären (vgl. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 KStG Rz. 218). Hierbei sollen auch etwa 42

Bereitstellungszinsen und Kreditvermittlungsprovisionen einzubeziehen sein (vgl. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 KStG Rz. 218).

Speziell zu den vorliegend in Rede stehenden Gebühren im Rahmen eines Konsortialkredits („Arrangement Fee“ und „Agency Fee“ bzw. „Security Agency Fee“) werden ebenso die beiden vorgenannten Auffassungen vertreten (vgl. einerseits Hahn, Ubg. 2014, 106, 107 und 109; zur „Agency Fee“ ebenso Haase/Geils, DStR 2016, 273, 278 f.; evtl. auch Loschelder in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 4h EStG Rz. 24, und andererseits Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 KStG Rz. 218: nur keine Zinsaufwendungen, wenn der Mandated Lead Arranger als Zahlungsempfänger selbst kein Kreditvolumen zur Verfügung stellt). 43

2. Der Senat geht vom Sachverhalt her davon aus, dass die im Streitfall als „Arrangement Fee“ und als „Agency and Security Agency Fee“ bezeichneten Gebühren tatsächlich für solche Leistungen der C-Bank vereinbart und gezahlt wurden, welche im Sprachgebrauch der entsprechenden Wirtschaftskreise mit ihnen verbunden werden. Danach stellt eine „Arrangement Fee“ eine einmalige Gebühr für die Vermittlungstätigkeiten des Konsortialführers eines Bankenkonsortiums bzw. eines Mandated Lead Arranger bis zum Abschluss des Kreditvertrags dar. Die Vermittlungstätigkeiten umfassen u.a. die Erarbeitung eines Finanzierungskonzepts, eines Informationsmemorandums, die Organisation und Dokumentation des Signing etc. (so Hahn, Ubg. 2014, 106). Eine „Agency Fee“ stellt eine jährliche, sich am Kreditvolumen orientierende Verwaltungsgebühr für den „Facility-Agent“ dar, der als Intermediär zwischen dem Kreditnehmer und dem Bankenkonsortium fungiert (so Hahn, Ubg. 2014, 106; s. auch Haase/Geils, DStR 2016, 273, 278 f.). Eine „Security Agency Fee“ stellt eine jährliche, sich am Kreditvolumen orientierende Verwaltungsgebühr für den Security-Agent dar, der die Strukturierung, die Organisation und die Verwaltung der Kreditsicherheiten übernimmt (so Hahn, Ubg. 2014, 106). 44

3. Der Senat hält es für zutreffend, entsprechend der o.g. erstgenannten Auffassung danach zu differenzieren, ob mit den in Rede stehenden Gebühren besondere, über die eigentliche Kreditüberlassung hinausgehenden Leistungen vergütet werden oder ob das nicht der Fall ist (s.o. unter II.1.). Hierfür spricht, dass nach Auffassung des Senats für eine Einordnung von Gebühren als Zinsaufwendungen und damit als Vergütungen „für“ Fremdkapital i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG nicht allein der Umstand genügt, dass die Gebühren an den Darlehensgeber gezahlt werden, sondern zudem ihr Rechtscharakter zu berücksichtigen ist. Auch die entsprechende Beurteilung durch die Rechtsprechung im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG (s. hierzu die Nachweise unter II.1.) spricht für eine solche Sichtweise. 45

Ausgehend hiervon stellt die „Arrangement Fee“ i.H.v. ... € keine Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG dar. Mit ihr wurden besondere, über die eigentliche Kreditüberlassung hinausgehende Leistungen vergütet. Es handelt sich um eine Gebühr, die dafür zu zahlen war, dass die C-Bank als Konsortialführer den in Rede stehenden besonderen Darlehensvertrag – nämlich einen Konsortialkredit mit mehreren weiteren Banken – vermittelt hat und dieser zustande gekommen ist. In dieser Vermittlungstätigkeit liegt eine greifbare besondere Leistung, welche über eine allgemeine Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühr eines Darlehensgebers hinausgeht, der eine solche für seine allgemeinen Verwaltungskosten im Zusammenhang mit der Gewährung und Abwicklung des Darlehens erhebt. Dafür, dass die „Arrangement Fee“ nicht die eigentliche Kapitalüberlassung, sondern die zuvor erbrachten vorgenannten besonderen Leistungen der C-Bank abgelten sollte, spricht auch, dass sie nicht nach dem abgerufenen Fremdkapital bemessen wurde, sondern nach dem vereinbarten – und im Streitfall darüber hinausgehenden – Darlehensvolumen. Gleiches gilt für den 46

Umstand, dass die „Arrangement Fee“ auch bei einer vorzeitigen Beendigung des Darlehensverhältnisses nicht zurückzahlbar war. Die „Arrangement Fee“ ist insoweit im weiteren Sinne auch mit den o.g. Bereitstellungszinsen und Kreditvermittlungsgebühren vergleichbar, welche nicht als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG angesehen werden (s. zu den Nachweisen oben unter II.1.).

Die „Agency und Security Agency Fee“ i.H.v. im Streitjahr ... € gehört nach der Auffassung des Senats dagegen zu den Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG. Diese Gebühren waren für die laufende Verwaltung des Konsortialkredits bzw. der gewährten Kreditsicherheiten durch die C-Bank als Konsortialführer zu entrichten. Es handelt sich zwar insoweit um spezielle Leistungen, welche in der Person des Konsortialführers nur deswegen anfallen, weil es sich um einen Konsortialkredit handelt. Das ändert jedoch nichts daran, dass die Gebühren die laufende Verwaltung des Konsortialkredits (als eines besonderen Darlehensvertrags) abgelten. Aus diesem Grund sind die Gebühren nach Auffassung des Senats vergleichbar mit einer allgemeinen Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühr, welche zu den Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG zu zählen ist. 47

III. Über die von der Klägerin des Weiteren geltend gemachte Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4a EStG bzw. des hierdurch begründeten Abzugsverbots ist im vorliegenden Klageverfahren nicht zu entscheiden. Aufgrund der Teil-Einspruchsentscheidung vom 5.8.2015 ist dieser Teil des Einspruchs noch im Einspruchsverfahren verblieben und ruht dort. Nach der Rechtsprechung des BFH lässt die Regelung des § 367 Abs. 2a AO es zu, dass die Finanzbehörde die Rechtsfrage der Verfassungsmäßigkeit der relevanten gesetzlichen Regelung von der Entscheidung ausnimmt und im Übrigen über den Einspruch entscheidet. Die Rechtsfrage der Verfassungsmäßigkeit der Norm ist dann nicht Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung (vgl. BFH-Beschluss vom 21.12.2016 I B 57/16, BFH/NV 2017, 881; s. auch FG Münster, Urteil vom 4.11.2015 9 K 3478/13, EFG 2016, 412). Aus diesem Grund war auch das vorliegende Verfahren nicht im Hinblick auf das beim BVerfG anhängige Verfahren zur vorgenannten Frage (Aktenzeichen 2 BvL 1/16) nach § 74 FGO auszusetzen oder nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 251 ZPO ruhend zu stellen. An ihren zuletzt schriftsätzlich gestellten entsprechenden Anträgen hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung auch nicht mehr festgehalten. 48

IV. Die Berechnung der geänderten Steuerfestsetzung wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen. 49

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Klägerin ist nur zu einem geringen Teil i.S.d. vorgenannten Regelung unterlegen. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 50

VI. Die Revision ist zuzulassen. Die Rechtsfrage, ob die vorliegend in Rede stehenden Gebühren („Arrangement Fee“ und „Agency and Security Agency Fee“) als Zinsaufwendungen i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG anzusehen sind, hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 51

... .. 52
