

FG Brandenburg Beschluss v. 29.08.2017 – 11 V 11184/17

**Teilwertabschreibung auf Forderung gegen nahestehende österreichische Kapitalgesellschaft  
Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 KStG  
Vergleichbarkeit des Nichtbetreibens einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen mit einer Darlehensgewährung  
Zeitpunkt des Nahestehens  
Zugangsvoraussetzung für AdV-Antrag an das FG**

KStG § 8b Abs. 2, 3; AStG § 1 Abs. 2 Nr. 1; FGO § 69 Abs. 2 S. 2, § 69 Abs. 3 S. 1, § 69 Abs. 4 S. 1

- 1. Da § 8b Abs. 3 S. 3 KStG unstreitig auch Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften erfasst, müssen auch die ergänzenden Sätze 4 bis 7 für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften gelten.**
- 2. In zeitlicher Hinsicht ist es für die Anwendung von § 8b Abs. 3 S. 4 KStG ausreichend, wenn eine qualifizierte Beteiligung in dem Zeitpunkt besteht, in dem die Darlehensforderung wertlos wird.**
- 3. Forderungen aus Lieferungen und Leistung stellen Forderungen aus Rechtshandlungen dar, die i. S. d. § 8b Abs. 3 S. 7 KStG wirtschaftlich mit einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, wenn Gläubiger und Schuldner für eine gewisse Mindestdauer einen Zahlungsaufschub, besondere Stundungs- oder Fälligkeitsabreden oder sonstige Absprachen, etwa über das Nichtbetreiben der Forderung seitens des Forderungsinhabers, vereinbart haben, so dass der Gläubiger seine Forderung für eine gewisse Mindestdauer nicht betreiben oder im Wege der Zwangsvollstreckung durchsetzen darf.**
- 4. Im Zusammenhang mit Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die wirtschaftlich mit einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, weil Gläubiger und Schuldner für eine gewisse Mindestdauer einen Zahlungsaufschub, besondere Stundungs- oder Fälligkeitsabreden oder sonstige Absprachen, etwa über das Nichtbetreiben der Forderung seitens des Forderungsinhabers, vereinbart haben, ist für den Fremdvergleich i. S. d. § 8b Abs. 3 S. 6 KStG maßgeblich, ob ein fremder Dritter aufgrund der Umstände des Einzelfalles ebenfalls eine solche Vereinbarung getroffen hätte.**
- 5. § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG sind unilaterale Missbrauchsverhinderungsregeln, die**

**auch in grenzüberschreitenden Zusammenhängen nicht den abkommensrechtlichen Schranken unterfallen.**

**6. Ein gerichtlicher Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) ist nach Klageerhebung auch dann gem. § 69 Abs. 4 S. 1 FGO zulässig, wenn die Finanzbehörde einen zuvor gestellten AdV-Antrag in einem vorangegangenen, bereits abgeschlossenen Verfahrensabschnitt (für das Einspruchsverfahren) abgelehnt hat.**

FG Brandenburg Beschluss v. 29.08.2017 – 11 V 11184/17

## **BESCHLUSS**

In dem Verfahren

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg – 11. Senat – am **29.08.2017** durch den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht ..., die Richterin am Finanzgericht ... und die Richterin am Finanzgericht ... beschlossen:

**Der Antrag wird abgewiesen.**

**Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.**

**Die Kosten des Verfahrens werden der Antragstellerin auferlegt.**

## **Gründe**

### **I.**

Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die ihrem Unternehmensgegenstand nach auf den Erwerb und die Bebauung von Grundstücken, die Durchführung von Bau- und Sanierungsarbeiten durch Auftragsvergabe an Dritte, die Baubetreuung und das Bauträgergeschäft, die Generalübernehmerschaft, die Projektentwicklung und -steuerung, die wirtschaftliche und technische Betreuung von Bauherren sowie auf das komplette Leistungsbild des Architekten und des Bauingenieurs gerichtet ist. Bis zum 31. Dezember 2012 war die B... AG alleinige Inhaberin aller Anteile am Stammkapital der Antragstellerin. Seit dem 1. Januar 2013 ist die C... GmbH alleinige Gesellschafterin der Antragstellerin. Die Anteile am Stammkapital der C... GmbH werden allein von D... gehalten. D... ist der Geschäftsführer der Antragstellerin.

C... GmbH zu 89,42 % und D... persönlich zu 10,58 % halten die Anteile am Stammkapital der E... GmbH mit Sitz in F... Die E... GmbH ist wiederum alleinige Anteilsinhaberin von sechs österreichischen Projektentwicklungsgesellschaften A bis F GmbH (PEGs).

Die Antragstellerin ist seit Jahren als Generalübernehmerin im Zusammenhang mit diversen Bauprojekten tätig. Sie erzielt ihre Gewinne aus der angestrebten Marge zwischen den von

ihren Auftragsnehmern/Subunternehmen in Rechnung gestellten Kosten und der Weiterbelastung dieser Kosten an ihre eigenen Auftraggeber.

Die PEGs erwarben im Jahr 2008 in Österreich belegene unbebaute Grundstücke. Der Gesamtkaufpreis wurde durch die österreichische H... Bank fremdfinanziert und durch Grundschulden, Bürgschaften der Gesellschafter der PEGs sowie Bürgschaften von D... abgesichert. Auf den Grundstücken sollten sechs Hochbauten für einen Gesamtkomplex G... samt einer gemeinsamen Tiefgarage errichtet werden, wobei jeder der sechs PEGs ein Hochhaus errichten sollte. Das geplante Gesamtbauvolumen bis zu 132 Millionen Euro sollte durch Darlehen österreichischer Banken an die PEGs fremdfinanziert werden, wobei geplant war, die Darlehen der H... Bank zur Anschaffung der Grundstücke durch Darlehen der österreichischen I... Bank abzulösen.

Seit dem Jahr 2011 war die Antragstellerin als Generalübernehmerin für die sechs PEGs zur Errichtung der sechs Hochbauten tätig. Im November 2011 gab die österreichische I... Bank eine Finanzierungszusage zur Refinanzierung der Darlehen der H... Bank und zur Finanzierung des ersten Bauabschnitts in Höhe von rund 10.000.000 Euro ab. Daraufhin schloss die Antragstellerin mit den PEGs Bauverträge ab und beauftragte österreichische Subunternehmen, insbesondere die J..., mit der Ausführung von Bauarbeiten auf den Grundstücken der PEGs. Im Jahr 2012 wurden die komplette Tiefgarage und die Erdgeschossflächen auf diesen Grundstücken fertig gestellt. Die Bauarbeiten fanden zwischen November 2011 und Juli 2012 statt.

Ab November 2011 wurden die mit den Bauarbeiten entstehenden Kosten zwischen der J... und der Antragstellerin einerseits und der Antragstellerin und den PEGs andererseits abgerechnet. Sicherheiten für die aus dem Baufortschritt entstehenden Werkleistungsforderungen der J... gegen die Antragstellerin wurden ebenso wenig wie für die Werkleistungsforderungen der Antragstellerin gegen die PEGs bestellt.

Nachdem der Vorstand der I... Bank im Mai 2012 mitteilte, dass eine Auszahlung der zugesagten Darlehensmittel an die PEGs nicht erfolge könne, kam es zu einem Baustopp. Die H... Bank stellte ihre Kredite an die sechs PEGs fällig und ließ die Grundstücke der PEGs veräußern. Die erzielten Veräußerungserlöse dienten im Wesentlichen dazu, die Darlehen der PEGs bei der H... Bank für die Grundstücksanschaffungen zurückzuzahlen. Ihre Verbindlichkeiten aus den geschlossenen Bauverträgen mit der Antragstellerin, die sich zum 31. Dezember 2014 auf 16.501.433 Euro beliefen, konnten die PEGs nicht mehr bedienen.

Die Antragstellerin ließ ihre Forderungen gegen die PEGs stehen und ergriff keine Maßnahmen, um die Forderungen einzutreiben oder im Wege der Zwangsvollstreckung gegen die PEGs durchzusetzen. Um ihre in der Bauphase von November 2011 bis Juli 2012 aufgelaufenen Verbindlichkeiten gegenüber der J... bedienen zu können, erhielt sie von der K... GmbH und der L... GmbH Darlehen.

Im November 2015 meldeten die PEGs Insolvenz an.

Die Antragstellerin aktivierte in den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2012 und 31. Dezember 2013 ihre Werkleistungsforderungen gegen die PEGs jeweils als unfertige

Leistungen. In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 nahm sie sodann Teilwertabschreibungen auf jeweils 0 Euro vor.

Nach Einreichung der entsprechenden Steuererklärungen für das Jahr 2014 erließ der Antragsgegner zunächst erklärungskonforme Bescheide über die Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014, die jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Darin setzte er die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 jeweils auf 0 Euro fest.

Für die Jahre 2012 bis 2014 führte der Antragsgegner bei der Antragstellerin eine Außenprüfung durch.

In dem Bericht über die Außenprüfung (BP-Bericht) vom 2. Dezember 2016 kam der Prüfer unter anderem zu dem Ergebnis, dass die Aufwendungen aus den Teilwertabschreibungen gemäß § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff Körperschaftsteuergesetz (KStG) dem Gewinn der Antragstellerin hinzuzurechnen seien. Für das Jahr 2014 ergebe sich eine Hinzurechnungsbetrag von 16.501.433 Euro. Auf Teilziffer 1.9 des BP-Berichts wird verwiesen.

Der Antragsgegner folgte diesen Feststellungen und erließ jeweils am 17. März 2017 geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014, wonach sich das zu versteuernde Einkommen der Antragstellerin im Jahr 2014 auf 6.275.582 Euro und der Gewerbesteuermessbetrag für 2014 auf 6.568.858 Euro beliefen. Weiterhin erließ der Antragsgegner Bescheide über Zinsen zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer für 2014.

Gegen diese Bescheide legte die Antragstellerin jeweils Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV).

Der Antragsgegner lehnte die Gewährung von AdV mit Bescheid vom 2. Mai 2017 ab.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 11. Juli 2017 hat der Antragsgegner die Einsprüche der Antragstellerin gegen die Änderungsbescheide vom 17. März 2017 sowie den Einspruch der Antragstellerin gegen die Ablehnung der AdV der angefochtenen Bescheide jeweils als unbegründet zurückgewiesen. Die Antragstellerin hat daraufhin Klage erhoben, die unter dem Aktenzeichen 11 K 11210/17 geführt wird und über die der Senat noch nicht abschließend entschieden hat.

Zur Begründung ihres Antrags führt die Antragstellerin unter Verweis auf ihren Einspruch vom 7. April 2017 gegen die Änderungsbescheide vom 17. März 2017 sowie unter Verweis auf ihren Einspruch vom 12. Mai 2017 gegen die Ablehnung der AdV aus, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Änderungsbescheide bestünden, da die § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG im Streitfall nicht anwendbar seien. Sie, die Antragstellerin, sei schon kein „Anlage-Unternehmen“ i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG. Denn sie erwerbe weder Anteile an anderen Tochterkapitalgesellschaften noch stelle sie solchen Gesellschaften Eigenkapital oder Darlehen zur Verfügung. Vielmehr beschränke sich ihre Tätigkeit darauf, als bloßer Dienstleister tätig zu werden und dabei einen Margengewinn zu erwirtschaften. Ihr

Anlagevermögen sei dementsprechend mit knapp 60.000 Euro Ende 2014 sehr gering. Auch verfüge sie, die Antragstellerin, über keine anderen finanziellen Mittel, einer Tochtergesellschaft oder einem anderen nahestehenden Unternehmen Eigenkapital und/oder Darlehen in zweistelliger Millionenhöhe dauerhaft zu überlassen. Dementsprechend läge keine Umgehung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG durch eine Gestaltung vor, die auf eine mit einer langfristigen Eigenkapitalzuführung vergleichbare Darlehensgewährung hinausliefe. Die Forderungen gegen die PEGs resultierten aus Geschäftsbeziehungen im Baubereich mit unabhängigen Bauunternehmen, vornehmlich der J... Sie, die Antragstellerin, habe nicht die Absicht gehabt, den PEGs finanzielle Mittel in einer Weise zur Verfügung zu stellen, die wirtschaftlich einer Darlehensgewährung gleich käme.

Die Voraussetzungen des § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG lägen nicht vor, da weder ein wesentlich beteiligter Gesellschafter noch eine diesem Gesellschafter nahestehende Person Geld- oder Sachdarlehen an die PEGs gewährt habe. Die Gewinnminderung aufgrund der Teilwertabschreibung auf die Forderungen gegen die PEGs stünden weder mit der Gewährung eines Darlehens in Zusammenhang, noch seien die Gewinnminderung aus der Inanspruchnahme einer durch sie, die Antragstellerin, gestellten Sicherheit für ein Darlehen entstanden.

Einer Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG stehe entgegen, dass es sich bei den abbeschriebenen Werkleistungsforderungen gegen die PEGs nicht um Forderungen aus Rechtshandlungen handele, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar seien. Bei den streitigen, wertgeminderten Forderungen handele es sich um zwischen November 2011 bis Juli 2012 aufgelaufene Werkleistungsforderungen gegenüber den PEGs. Eine auf die Überlassung von Kapital gerichtete Darlehensgewähr von ihr, der Antragstellerin, an die PEGs sei mangels ausreichender finanzieller Mittel weder gewollt noch möglich gewesen. Vielmehr habe der Ausfall der Forderungen gegen die PEGs bei ihr, der Antragstellerin, zu einer bilanziellen Überschuldung und konzerninternen Zwischenfinanzierungsmaßnahmen geführt. Eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit sei außerdem nur dann gegeben, wenn Forderungen aus Rechtshandlungen als Dauerrechtsverhältnis ausgestaltet und deswegen auf eine gewisse Mindestlaufzeit angelegt seien. Zwar könne es sich auch bei nur kurzfristigen Rechtshandlungen um ein darlehensgleiches Dauerschuldverhältnis handeln. Dann sei aber Voraussetzung, dass bei Vertragsschluss zumindest beabsichtigt gewesen sei, diese Rechtshandlung auf eine längere Dauer wirken zu lassen. Da die Vergleichbarkeit sich auf „Rechtshandlungen“ beschränke, seien bloß faktische Handlungen ohne rechtsverbindlichen Charakter ausgenommen. Gleichermaßen müsse dies für Forderungen aus bloßen Dienstleistungen gelten. Darüber hinaus sei auch keine Rechtshandlung der Antragstellerin erkennbar, die zu einer „Wandlung“ der Werkleistungsforderungen in darlehensgleiche Forderungen habe führen können.

Des Weiteren sei die Anwendung von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG ausgeschlossen, da die Kriterien des Fremdvergleichs eingehalten worden seien. Die unbesicherten Werkleistungsforderungen von ihr, der Antragstellerin, gegenüber den PEGs verhielten sich spiegelbildlich zu den ebenfalls unbesicherten Werkleistungsforderungen der J... ihr, der Antragstellerin, gegenüber. Sie, die Antragstellerin, habe die Leistungen der J...

als bloß zwischengeschaltete Generalübernehmerin „eingekauft“ und an die PEGs „weitergeleitet“.

Schließlich käme § 8b Abs. 3 KStG gemäß § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG nicht zur Anwendung. Die Anteile an den PEGs bzw. die Grundstücke der PEGs seien zum zeitnahen Verkauf noch vor oder während der Bauphase bestimmt gewesen und teilweise auch bereits verkauft worden. So seien die Anteile an der PEG A bereits vor Fertigstellung des Bauprojektes auf deren Grundstück an Dritterwerber verkauft (Anteilskaufvertrag vom 27. Februar 2011). Die PEG E habe einen Teil ihres Grundstücks mit Vertrag vom 29. März 2012 verkauft, wobei dieser Vertrag wegen des unvorhergesehenen Baustopps später habe rückabgewickelt werden müssen. Auch für die Grundstücke der anderen PEGs habe die Absicht bestanden, diese zum ganz überwiegenden Teil zeitnah nach Bebauung zu veräußern. Wenn aber die Anteile an den PEGs zum Verkauf bestimmt gewesen seien, könne das Halten der Beteiligungen nicht auf das längerfristige Halten von Anteilen an Immobilienbestands-Gesellschaften gerichtet gewesen sein.

Gegen die Versagung der steuerlichen Anerkennung der Teilwertabschreibungen spreche, dass die Einbuchung der Forderung gegen die PEGs bei ihr, der Antragstellerin, zu einer steuerbaren und auch voll steuerpflichtigen Vermögenmehrung geführt habe. Das Verbot steuerwirksamer Abschreibungen korrespondiere mit der Steuerfreiheit korrespondierender Gewinne.

Es sei zweifelhaft, ob § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG auf Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften Anwendung fänden. Weiterhin bestünden EU-rechtliche Zweifel an der Versagung der Forderungsabschreibung.

Im Übrigen komme eine Aussetzung der Vollziehung nur gegen Sicherheitsleistung nicht in Betracht. Denn die Anordnung einer Sicherheitsleistung führe ebenso wie die Ablehnung der ADV dazu, dass sie, die Antragstellerin, zahlungsunfähig werde und ihren Geschäftsbetrieb nicht weiter ausüben könne, wobei auch ein Wiederaufnehmen des Geschäftsbetriebs nach einem Obsiegen in der Hauptsache unmöglich sei. Im Rahmen zumutbarer Anstrengungen sei sie, die Antragstellerin, derzeit nicht in der Lage, Sicherheit zu leisten. Als Dienstleistungsunternehmen verfüge sie über ein Anlagevermögen von weniger als 100.000 Euro und könne daher kein Bankdarlehen für die Stellung von Sicherheiten aufnehmen. Ihre zum jeweiligen Monatsende vorhandenen liquiden Mittel, zuletzt am 30. Juni 2017 rund 650.00 Euro, benötige sie am 10. des jeweiligen Folgemonats für die Begleichung fälliger Umsatz- und Lohnsteuer. Als Sicherheit käme allein die Abtretung einer möglichen Forderung gegen österreichische, an dem erzwungenen Verkauf der Immobilien der PEGs beteiligte Banken und Unternehmen in Betracht. Bei hinreichenden Erfolgsaussichten werde sie, die Antragstellerin, versuchen, diese Ansprüche im Klagewege durchzusetzen. Sie sei bereit, diesen Anspruch sicherungsweise an den Antragsgegner abzutreten.

Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,

**die Vollziehung der Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 vom 17. März 2017 in Gestalt der**

**Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2017 bis zum Ablauf eines Monats nach Ergehen einer das Verfahren 11 K 11210/17 abschließenden erstinstanzlichen Entscheidung ohne Sicherheitsleistung insoweit auszusetzen, als der Antragsgegner darin die außerbilanzielle Hinzurechnung von Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG in Höhe von 16.501.433 Euro vorgenommen hat.**

Der Antragsgegner beantragt,

**den Antrag abzuweisen.**

Die Antragstellerin sei berechtigt gewesen, ihre Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber den sechs PEGs in Höhe von 16.501.433 Euro aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung in ihrer Steuerbilanz zum 31. Dezember 2014 auf Null Euro abzuschreiben. Nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG seien die daraus resultierenden Gewinnminderungen jedoch bei der Ermittlung des Einkommens wieder hinzuzurechnen. D... sei als dritte Person durch mittelbare Beteiligungen sowohl an der Antragstellerin als auch an den sechs PEGs zu jeweils 100 % beteiligt und übe als Geschäftsführer dieser Gesellschaften unmittelbaren Einfluss auf diese aus. Die Antragstellerin und die sechs PEGs seien Schwestergesellschaften und einander nahestehende Personen i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 2 Außensteuergesetzes (AStG). Forderungen aus Lieferungen und Leistungen seien in der Gesetzesbegründung als Forderungen aus Rechtshandlungen genannt, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar seien und daher unter die Regelungen des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG fielen. Überdies lägen vergleichbare Forderungen im Sinne der Vorschrift vor, wenn Forderungen über einen längeren Zeitraum nicht erfüllten würden und/oder ein Drittvergleich i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht gelänge. In Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 499 Bürgerliches Gesetzbuch – BGB – sei von einer der Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung i.S.d. des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG frühestens bei einem Zahlungsaufschub von mindestens drei Monaten auszugehen. Im Streitfall seien die Forderungen der Antragstellerin gegen die PEGs zwischen November 2011 und Juli 2012 entstanden. Da die Antragstellerin diese Forderungen erst im Rahmen ihrer Arbeiten am Jahresabschluss für 2014 abgeschrieben habe, seien diese Forderungen über fast zwei Jahre durch die Schwestergesellschaften nicht bedient worden. Das übliche Zahlungsziel von drei Monaten sei damit deutlich überschritten. Es seien auch keinerlei Maßnahmen ergriffen worden, um die Forderungen einzutreiben. Daher handele es sich bei den Forderungen gegenüber den sechs Schwestergesellschaften um Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar seien. Einem Fremdvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG hielte das Verhalten der Antragstellerin nicht stand. Dabei komme es nicht auf das Rechtsverhältnis zwischen der Antragstellerin und der J..., sondern allein auf das Rechtsverhältnis zwischen der Antragstellerin und den sechs Schwestergesellschaften an.

Im Übrigen sei eine Aussetzung der Vollziehung nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren. Es bestünden konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Durchsetzung des Steueranspruchs im Falle des Unterliegens der Antragstellerin im Hauptsacheverfahren gefährdet sei. Die Antragstellerin habe bereits im Verwaltungsverfahren darauf hingewiesen, dass sie als Generalübernehmerin über keine Sachmittel verfüge und nach dem Ausfall ihrer Forderungen gegen die PEGs nur durch Überbrückungsfinanzierungen seitens verbundener Unternehmen

eine drohende Insolvenz habe abwenden können. Da die Antragstellerin auch weiterhin ausschließlich als Generalübernehmerin tätig sei, habe sich an dieser Situation nichts geändert. Umstände, die die AdV ohne Sicherheitsleistung rechtfertigten, habe die Antragstellerin weder dargelegt und glaubhaft gemacht.

## II.

1. Das Gericht legt den Antrag zugunsten der Antragstellerin dahin aus, dass sie allein die AdV der Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014, nicht aber die AdV des Änderungsbescheids über Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer für 2014 sowie des Bescheids über Zinsen zur Körperschaftsteuer für 2014 begehrt. Denn der Änderungsbescheid über Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer für 2014 ist ebenso wie der Bescheid über Zinsen zur Körperschaftsteuer für 2014 ein Folgebescheid des Änderungsbescheids über Körperschaftsteuer für 2014; letzterer ist insoweit Grundlagenbescheid. Da gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 4 Finanzgerichtsordnung – FGO – aber ein Folgebescheid von der Vollziehung auszusetzen ist, soweit die Vollziehung eines Grundlagenbescheides ausgesetzt wird, wäre ein Antrag auf AdV eines Folgebescheids mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig.

2. Der Antrag ist zulässig. Insbesondere ist das Zugangserfordernis des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO erfüllt, wonach ein gerichtlicher Antrag auf AdV nur zulässig ist, wenn die Finanzbehörde einen zuvor bei ihr gestellten Aussetzungsantrag abgelehnt hat. Der Antragsgegner hat den Antrag der Antragstellerin vom 7. April 2017 auf AdV der angefochtenen Bescheide mit Bescheid vom 2. Mai 2017 abgelehnt. Zwar ist dies noch vor Erlass der Entscheidung über die Einsprüche der Antragstellerin gegen die Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 erfolgt, so dass der Antragsgegner AdV nur für die Dauer des Einspruchsverfahrens abgelehnt hat. Nachdem das Einspruchsverfahren durch Erlass der Einspruchsentscheidung über die Einsprüche der Antragstellerin gegen die Änderungsbescheide vom 17. März 2017 abgeschlossen ist und die Antragstellerin Klage erhoben hat, war ein erneuter Antrag der Antragstellerin beim Antragsgegner auf AdV für die Dauer des Klageverfahrens nicht erforderlich. Denn für das Zugangserfordernis des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO genügt die Ablehnung der AdV in einem vorangegangenen, bereits abgeschlossenen Verfahrensabschnitt (Bundesfinanzhof [BFH], Beschluss vom 15. Juni 2005 – IV S 3/05, Sammlung der Entscheidungen des BFH [BFH/NV] 2005, 2014, m.w.N.).

3. Der Antrag ist unbegründet.

Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Steuerbescheides ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an seiner Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

a) Ernstliche Zweifel in diesem Sinne liegen nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der der Senat sich anschließt, vor, wenn neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen



gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Dabei obliegt es den Beteiligten, die entscheidungserheblichen Tatsachen darzulegen und glaubhaft zu machen. Eigene Sachverhaltsermittlungen des Gerichts sind nicht erforderlich (vergleiche Stapperfend in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 8. Auflage [2015], § 69 Rdnr. 197). Bei der notwendigen Abwägung der im Einzelfall entscheidungsrelevanten Umstände und Gründe sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs bzw. des Rechtsmittels zu berücksichtigen. Es muss die ernsthafte Möglichkeit bestehen, dass der Antragsteller in der Hauptsache mit seinem Begehren obsiegt (siehe BFH-Beschluss vom 26. Juni 2003 – X S 4/03, BFH/NV 2003, 1217). Die „ernsthafte Möglichkeit“ verlangt nicht, dass die für den Erfolg in der Hauptsache sprechenden Gründe überwiegen; die Aussetzung kann sogar dann zu gewähren sein, wenn die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides später im Hauptverfahren bestätigt werden sollte (so BFH-Beschluss vom 23. August 2004 – IV S 7/04, BFH/NV 2005, 9). Andererseits genügt nicht bereits irgendeine vage Erfolgsaussicht (vergleiche BFH-Beschluss vom 17. Dezember 1998 – I B 101/98, BFH/NV 1999, 753; Stapperfend in Gräber, a.a.O., § 69 Rdnr. 182, m.w.N.).

b) Nach diesen Grundsätzen hat der Senat keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Änderungsbescheide.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Voraussetzungen für die von der Antragstellerin vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Null Euro zum 31. Dezember 2014 vorlagen.

Der Antragsgegner hat die daraus resultierenden Gewinnminderungen zu Recht gemäß § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG außerbilanziell dem Gewinn der Antragstellerin wieder hinzugerechnet.

Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG gehören zu den Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder der Inanspruchnahme aus Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, 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 Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war. Dies gilt auch für diesem Gesellschafter nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG), § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG. Die Sätze 4 und 5 des § 8b Abs. 3 KStG sind gemäß § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen sind. Nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG gelten die Sätze 4 bis 6 des § 8b Abs. 3 KStG entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewähr wirtschaftlich vergleichbar sind.

Die Sätze 4 ff. des § 8b Abs. 3 KStG sind im Streitfall anwendbar. Zwar handelt es sich bei den PEGs um österreichische Kapitalgesellschaften. Da § 8b Abs. 3 Satz 3 unstreitig auch Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften erfasst, müssen auch die diese Norm ergänzenden § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften gelten (so auch Finanzgericht [FG] Münster, Urteil vom 17. August 2016 – 10 K 2301/13 K, Entscheidungen der Finanzgerichte [EFG] 2016, 1810, FG Hamburg, Urteil vom 9. Februar 2017 – 5 K 9/15, EFG 2017, 763, Gosch, in: ders., KStG, Kommentar, 3. Aufl. [2015], § 8b Rn. 279, Herlinghaus, in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. [2015], § 8b Rn. 325, Winhard, Finanzrundschau [FR] 2010, 686). Vor diesem Hintergrund vermag der Senat keine Gründe erkennen, die für die Unionsrechtswidrigkeit der Sätze 4 bis 7 von § 8b Abs. 3 KStG sprechen. Auch die Antragstellerin hat hierzu nicht substantiiert vorgetragen.

Im Verhältnis zwischen der Antragstellerin und den PEGs sind die Regelungen der § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG ungeachtet dessen anzuwenden, dass die Antragstellerin selbst weder unmittelbar noch mittelbar an den PEGs beteiligt ist. Die Antragstellerin ist eine der C... GmbH nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG, so dass gemäß § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG auch bei ihr Gewinnminderungen aus Darlehen (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) oder aus wirtschaftlich vergleichbaren Forderungen (§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG) bei der Ermittlung ihres Einkommens nicht zu berücksichtigen sind.

Nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist dem Steuerpflichtigen eine Person nahe stehend, wenn er an der Person zu mindestens einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Die C... GmbH ist seit dem 1. Januar 2013 alleinige Inhaberin der Anteile am Stammkapital der Antragstellerin. Zugleich ist die C... GmbH mittelbar über die E... GmbH, welche die alleinige Inhaberin der Anteile an den PEGs ist, zu mehr als einem Viertel an den PEGs beteiligt. Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG gelten daher die Regelungen von § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG auch im Verhältnis zwischen der Antragstellerin und den PEGs als sogenannte Schwestergesellschaften. Zwar ist unklar, ob die Antragstellerin bereits in den Jahren 2011 und 2012, mithin im Zeitpunkt des Entstehens der Forderungen gegen die PEGs, einem unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel an den PEGs beteiligten Gesellschafter i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahestand. Weder aus dem Vortrag der Beteiligten noch aus den dem Senat vorliegenden Akten ist erkennbar, in welcher konzernrechtlichen Beziehung die B... AG, die bis zum 31. Dezember 2012 Alleingesellschafterin der Antragstellerin war, zu den PEGs stand. Nach dem Wortlaut von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG werden Darlehensforderungen von einem qualifiziert beteiligten Anteilseigner aber erfasst, wenn der Anteilseigner zu mehr als 25 Prozent an der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wird, beteiligt ist oder war. Daher ist es in zeitlicher Hinsicht für die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG ausreichend, wenn eine qualifizierte Beteiligung in dem Zeitpunkt besteht, in dem die Darlehensforderung wertlos wird (so auch Rengers, in: Blümich, EStG/KStG, § 8b Rn. 396a; noch weitergehend BFH, Urteil vom 12. März 2014 – I R 87/12, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH [BFHE] 244, 567, Bundessteuerblatt [BStBl] II 2014, 859, so auch Gosch, in: ders., § 8b Rn 279, Herlinghaus, in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rn. 331, Neumann/Stimpel, Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co. [GmbHR 2008, 57, 63]). Da

§ 8b Abs. 3 Sätze 5 und 7 KStG auf § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG verweisen und diesen erweitern, ist es auch für die Anwendung von § 8b Abs. 3 Sätze 5 und 7 KStG ausreichend, wenn in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung oder einer damit wirtschaftlich vergleichbaren Forderung eintreten, der Darlehens- bzw. Forderungsgläubiger dem qualifiziert beteiligten Anteilsinhaber i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG nahesteht.

Der Senat vermag der Antragstellerin nicht darin zu folgen, dass § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG nicht anwendbar sind, da die Anteile an den PEGs bzw. deren Grundstücke zum zeitnahen Verkauf vor oder während der Bauphase bestimmt gewesen seien und teilweise auch bereits verkauft worden seien. Ob der Vortrag der Antragstellerin hierzu in der Sache ausreicht, um die tatsächlichen Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG darzulegen, kann im Ergebnis offen bleiben. Denn die Antragstellerin hat ihren Vortrag insoweit nicht ansatzweise glaubhaft gemacht. Dies wäre jedoch ihre Aufgabe gewesen (§ 155 FGO i.V.m. § 294 Zivilprozessordnung – ZPO –).

Die Gewinnminderungen der Antragstellerin aus den von ihr vorgenommenen Teilwertabschreibungen stehen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG im Zusammenhang mit Forderungen aus Rechtshandlungen, die wirtschaftlich einer Darlehensgewährung vergleichbar sind.

Nach Auffassung des Senats stellen Forderungen aus Lieferungen und Leistung Forderungen aus Rechtshandlungen dar, die i.S.d § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG wirtschaftlich mit einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, wenn Gläubiger und Schuldner für eine gewisse Mindestdauer einen Zahlungsaufschub, besondere Stundungs- oder Fälligkeitsabreden oder sonstige Absprachen, etwa über das Nichtbetreiben der Forderung seitens des Forderungsinhabers, vereinbart haben, so dass der Gläubiger seine Forderung für eine gewisse Mindestdauer nicht betreiben oder im Wege der Zwangsvollstreckung durchsetzen darf (so auch im Ergebnis FG Münster, Urteil vom 17. August 2016 – 10 K 2301/13 K, a.a.O., FG Hamburg, Urteil vom 9. Februar 2017 – 5 K 9/15, a.a.O., Gosch, in ders., KStG, a.a.O., § 8b Rn. 278 f, Kosner/Kaiser, DStR 2012, 925, Mössner/Seeger, KStG, Kommentar, 2. Aufl. 2015, § 8b Rn. 360, Zinowsky/Jochimsen, DStR 2016, 2839). Sinn und Zweck der § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG stützen nach Auffassung des Senats diese Auslegung der Norm. Die 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG korrespondieren mit der Regelung des § 8b Abs. 2 KStG, wonach Veräußerungsgewinne grundsätzlich steuerfrei bleiben. Aufwendungen sollen sich nur dann steuerlich auswirken können, wenn korrespondierende Gewinnerhöhungen auch steuerlich erfasst werden. Daher ergänzen die § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG den Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, um dessen Umgehung vermittels eines Gesellschafterdarlehens oder vergleichbarer Rechtshandlungen in typisierender Weise zu verhindern (siehe hierzu BFH, Urteil vom 12. März 2014 – I R 87/12, BFHE 244, 567, BStBl II 2014, 859, FG Hamburg, Urteil vom 9. Februar 2017 – 5 K 9/15, a.a.O.. Wirtschaftlich ist es mit einem Darlehen vergleichbar, wenn der Gläubiger einer Forderung aus Lieferung oder Leistung für eine gewisse Mindestdauer davon absieht, seine Forderung beizutreiben oder im Wege der Zwangsvollstreckung durchzusetzen, weil er mit seinem Schuldner einen Zahlungsaufschub, besondere Stundungs- oder Fälligkeitsabreden vereinbart oder jedenfalls

(konkludent) die Übereinkunft getroffen hat, auf Beitreibungs- und Zwangsvollstreckungsmaßnahmen für eine gewisse Mindestdauer zu verzichten. Derartige rechtsgeschäftliche Abreden bewirken, dass bei dem Forderungsschuldner für eine längere Zeit Kapital zur Nutzung verbleibt, welches an sich dem Gläubiger zusteht und diesem zu übereignen wäre. Dabei ist unerheblich, dass eine Forderung aus Lieferung oder Leistung auf die Zahlung eines Kaufpreises oder eines Werklohns und gerade nicht auf die Rückzahlung von zuvor überlassenem Kapital gerichtet ist. Denn wirtschaftlich betrachtet führt auch der vereinbarte längerfristige Verbleib von Kapital beim Forderungsschuldner dazu, dass der Finanzbedarf des Forderungsschuldners vorübergehend gedeckt wird (so im Ergebnis auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. November 2014 – 6 K 1077/12, EFG 2015, 764, Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG-GewSt-UmwStG, Kommentar, § 8b Rn. 436 f, Fuhrmann, DStR 2008, 125, Gosch, in ders., a.a.O., § 8b Rn. 278f, Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8b Rn. 352, Stelzer/Zöllner in: KStG – eKommentar, § 8b Rn. 101, Watermeyer, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Kommentar, Stand: 279. Lieferung 05.2017, § 8b Rn. 118, Winhard, FR 2010, 686, 687).

Die Auffassung des Senats wird auch durch die Gesetzesbegründung bestätigt. Danach sind wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG insbesondere Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Gesetzesentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2008 – JStG 2008 –, Bundestags-Drucksache 16/290, S. 73).

Der Antragsgegner, der wegen der steuererhöhenden Wirkung von § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG die Darlegungslast für die Voraussetzungen für eine außerbilanzielle Hinzurechnung der aus der Teilwertabschreibung resultierenden Gewinnminderungen trägt, hat aus Sicht des Senats die tatsächlichen Voraussetzungen dafür dargelegt, dass die Antragstellerin mit den PEGs im Hinblick auf deren Verbindlichkeiten einen Zahlungsaufschub, eine Stundungsabrede, einen ungewöhnlich späten Fälligkeitseintritt ihrer Forderungen oder den Verzicht auf Zwangsvollstreckungsmaßnahmen vereinbart hat, nachdem die PEGs durch den Wegfall der Refinanzierungszusage seitens der I... Bank in erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sind. In seiner Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2017 zur Ablehnung des Antrags auf AdV führt der Antragsgegner aus, dass die Antragstellerin ihre zwischen November 2011 und Juli 2012 entstandenen Forderungen gegen die PEGs aus Lieferungen und Leistungen bis zu der Teilwertabschreibung im Jahresabschluss zum 31.12.2014 über einen Zeitraum von fast zwei Jahren „stehen gelassen“ habe, so dass das übliche Zahlungsziel von drei Monaten deutlich überschritten worden sei. Außerdem habe die Antragstellerin keinerlei Maßnahmen ergriffen, um ihre Forderungen einzutreiben. Die Antragstellerin ist diesem Vortrag nicht entgegen getreten.

Aus Sicht des Senats indizieren aber das Stehenlassen der Forderungen gegenüber den PEGs und das Nichtbetreiben der Zwangsvollstreckung durch die Antragstellerin, dass die Antragstellerin mit den PEGs ausdrücklich oder jedenfalls konkludent einen Zahlungsaufschub, eine Stundungsabrede, einen ungewöhnlich späten Fälligkeitseintritt ihrer Forderungen oder den Verzicht auf Zwangsvollstreckungsmaßnahmen vereinbart hat. Aus Sicht des Senats ist es ausgeschlossen, dass die Antragstellerin ihre Forderungen ohne eine entsprechende Vereinbarung mit den PEGs stehen gelassen und rein faktisch auf

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen verzichtet haben könnte. Dagegen sprechen nicht nur die Höhe der Forderungen und die wirtschaftlichen Schwierigkeiten, in denen sich die PEGs seit Sommer 2012 befanden, sondern auch der Umstand, dass die Antragstellerin – ihrem eigenen Vortrag zufolge – selbst durch das Nichtbegleichen ihrer Forderungen seitens der PEGs in Insolvenzgefahr geraten ist und Finanzierungshilfen durch andere konzernverbundene Unternehmen benötigte. Auch unter Berücksichtigung der Konzernverbundenheit zwischen der Antragstellerin und den PEGs ist somit kein Grund ersichtlich, dass die Antragstellerin ohne eine entsprechende Vereinbarung mit den PEGs ihre Forderungen gegen die PEGs schlicht stehen gelassen und von jeglichen Versuchen der Zwangsvollstreckung abgesehen haben könnte. Der Senat schließt weiterhin aus, dass die Antragstellerin ihre Forderungen gegen die PEGs allein deshalb stehen gelassen und von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen abgesehen hat, weil ihre Forderungen gegen die PEGs bereits wertlos geworden waren. Da die Antragstellerin die Teilwertabschreibungen auf ihre Forderungen erst zum 31. Dezember 2014 vorgenommen hat, ging sie jedenfalls bis zum Tag der Erstellung ihres Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013 selbst von einer Werthaltigkeit ihrer Forderungen gegen die PEGs aus. Unter diesen Umständen aber ist die aufgrund der Umstände indizierte Abrede zwischen der Antragstellerin und den PEGs, die Forderungen stehen zu lassen und auf Zwangsvollstreckungsmaßnahmen zu verzichten, wirtschaftlich mit einer Darlehensgewährung vergleichbar. Nachdem die J... auf den Grundstücken der PEGs Bauleistungen ausgeführt hat, die von der Antragstellerin bezahlt worden sind, hat die Antragstellerin durch das Stehenlassen der Forderungen gegenüber den PEGs wirtschaftlich über einen längeren Zeitraum wie ein Zwischenfinanzierer für die Bauvorhaben der PEGs fungiert.

Die ausdrücklich oder zumindest konkludent getroffene Vereinbarung der Antragstellerin mit den PEGs über das Stehenlassen der Forderungen und das Unterbleiben von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen hält dem nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG vorzunehmenden Drittvergleich nicht stand:

Nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG sind die Sätze 4 und 5 nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Im Zusammenhang mit Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die wirtschaftlich mit einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, weil Gläubiger und Schuldner für eine gewisse Mindestdauer einen Zahlungsaufschub, besondere Stundungs- oder Fälligkeitsabreden oder sonstige Absprachen, etwa über das Nichtbetreiben der Forderung seitens des Forderungsinhabers, vereinbart haben, ist es nach Auffassung des Senats somit maßgeblich, ob ein fremder Dritter aufgrund der Umstände des Einzelfalles ebenfalls eine solche Vereinbarung getroffen hätte. Hierzu hat die Antragstellerin, die im Hinblick auf den Fremdvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG die Feststellungslast trägt (so auch FG Münster, Urteil vom 17. August 2016 – 10 K 2301/13 K, a.a.O.), nichts vorgetragen. Aus Sicht des Senats hätte ein fremder Dritter als ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Entwicklung der PEGs ab Sommer 2012 in jedem Fall versucht, seine Forderungen von mehr als 16.000.000 Euro gegenüber den PEGs – jedenfalls teilweise – durchzusetzen. Dies gilt umso mehr, wenn er – wie im Streitfall die Antragstellerin – durch das Nichtbegleichen der Forderungen seitens der PEGs selbst in

Insolvenzgefahr gerät und Finanzierungshilfen benötigt. Dass ein fremder Dritter auf die Durchsetzung seiner Forderungen gegen die PEGs verzichtet hätte, weil Zwangsvollstreckungsmaßnahmen gegen die PEGs von vornherein aussichtslos waren, schließt der Senat aus. Die Antragstellerin hat zwar vorgetragen, aber nicht glaubhaft gemacht, dass das Scheitern der Darlehensgewährung durch die I... Bank im Sommer 2012 zur Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der PEGs geführt habe. Da die Antragstellerin die Teilwertabschreibungen auf die aktivierten Forderungen gegen die PEGs erst in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 vorgenommen hat, ging sie außerdem bis zum Tag des Erstellens des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2013 selbst davon aus, dass ihre Forderungen werthaltig waren. Unter diesen Umständen hätte aber ein fremder Dritter mit den PEGs keinen Zahlungsaufschub, keine Stundungs- oder Fälligkeitsabreden und auch keine sonstige Absprachen, etwa über das Nichtbetreiben der Forderung, vereinbart und infolge dessen seine Forderungen gegen die PEGs stehen gelassen.

Der außerbilanziellen Hinzurechnung der von der Antragstellerin erlittenen Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung steht auch nicht der in Art. 9 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vgl. Bundesgesetzblatt 2002 Teil II NR. 12, S. 734 ff) verankerte Grundsatz des „dealing at arm's length“ entgegen. § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff KStG sind unilaterale Missbrauchsverhinderungsregeln, die auch in grenzüberschreitenden Zusammenhängen nicht den abkommensrechtlichen Schranken unterfallen (so auch FG Münster, Urteil vom 17. August 2016 – 10 K 2301/13 K, a.a.O, FG Hamburg, Urteil vom 9. Februar 2017 – 5 K 9/15, a.a.O., Gosch, in ders., a.a.O., § 8b Rn. 278c).

Soweit die Antragstellerin die Folgerichtigkeit von § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG wegen der außerbilanziellen Hinzurechnung von Aufwand bei gleichzeitiger Erfassung des korrespondierenden Ertrags hinterfragt, ist ihr entgegen zu halten, dass das Prinzip der Einmalbesteuerung weder im Gewinn- noch im Verlustfall strikt umgesetzt wird. Die durchgängige und folgerichtige Korrespondenz zwischen steuerbefreiten Einnahmen einerseits und vom Abzugsverbot betroffener Ausgaben andererseits ist deshalb unabhängig davon hinzunehmen, dass es in Einzelfällen zu überschießenden Wirkungen kommen kann (so auch FG Hamburg, Urteil vom 9. Februar 2017 – 5 K 9/15, a.a.O., mit Verweis auf BFH, Urteil vom 13. Oktober 2010 – I R 79/09, BFHE 231, 529, BStBl II 2014, 943).

c) Eine Aussetzung der Vollziehung kommt auch nicht unter dem Aspekt einer unbilligen und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotenen Härte in Betracht. Eine solche wird angenommen, wenn durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheides wirtschaftliche Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung der eingezogenen Beträge nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz führen würde (BFH-Beschlüsse vom 02. November 2004 – XI S 15/04, BFH/NV 2005, 490; vom 06. Juni 2005 – III S 12/05, BFH/NV 2005, 1834). Ob die Voraussetzungen einer unbilligen Härte der Vollstreckung im vorliegenden Fall erfüllt sind, kann offen bleiben. Da der Senat keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide hat, kommt eine Aussetzung

der Vollziehung wegen unbilliger Härte der Vollstreckung nicht in Betracht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH, Beschluss vom 26. Oktober 2011 – I S 7/11, BFH/NV 2012, 583,).

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

5. Die Beschwerde zum Bundesfinanzhof war gemäß § 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Es ist höchstrichterlich noch nicht geklärt, unter welchen Voraussetzungen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wirtschaftlich i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG mit einer Darlehensgewährung vergleichbar sind.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diesen Beschluss steht den Beteiligten nach § 128 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 FGO die Beschwerde zu.

Die Beschwerde ist beim Finanzgericht Berlin-Brandenburg schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle innerhalb von zwei Wochen nach Zustellung des vollständigen Beschlusses einzulegen. Die Frist ist auch gewahrt, wenn die Beschwerde innerhalb der genannten zwei Wochen beim Bundesfinanzhof eingeht.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich auch durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt sowie Diplomjuristen im höheren Dienst oder durch entsprechend befähigte Beschäftigte anderer Behörden oder juristischer Personen einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat die Postanschrift: Postfach 10 04 65, 03004 Cottbus, und die Hausanschrift: Von-Schön-Str. 10, 03050 Cottbus, sowie den Telefax-Anschluss: 0355/ 48644 1000; der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Die Beschwerde kann auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs oder des Finanzgerichts Berlin – Brandenburg eingelegt werden. Die hierfür erforderliche Zugangs- und Übertragungssoftware kann über die Internetseite „www.egvp.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht

und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) bzw. der Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr im Land Brandenburg vom 14. Dezember 2006 (GVBl.II/06, [Nr. 33], S.558), zuletzt geändert durch Verordnung vom 08. September 2010 (GVBl.II/10, [Nr. 58]) einzuhalten ist.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG