

Teilwertabschreibung Abzugsverbot für Wertberichtigungen auf Forderungen aus Darlehen und aus Lieferungen und Leistungen sowie aus einer Garantieübernahme bezüglich einer Beteiligung an einer Ltd. britischen Rechts

OECD-MA Art 9 Abs 1; DBA GBR Art IV; KStG § 8b Abs 3

1) Für die Anwendung der erstmals für den VZ 2008 anzuwendenden § 8b Abs. 3 Sätze 3 bis 7 KStG kommt es nicht auf die Hingabe des Darlehens oder der Sicherheit an, sondern auf den Zeitpunkt des Eintritts der Gewinnminderung.

2) § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG sind verfassungsgemäß.

3) Die objektive Feststellungslast für den Nachweis der Fremdüblichkeit nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG trägt der Steuerpflichtige.

4) Ob Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, ist anhand der jeweiligen Umstände des Einzelfalls zu bestimmen. Eine feste zeitliche Grenze - etwa mind. 3 Monate - ist nicht erforderlich.

5) Art 9 Abs. 1 OECD-MA bzw. der wortgleiche Art. IV des DBA GBR (Grundsatz des "dealing at arm's length") entfaltet keine Sperrwirkung für § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG.

FG Münster Urteil v. 17.08.2016 – 10 K 2301/13 K

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 10. Senat in der Besetzung: Vorsitzender Richter am Finanzgericht ...
Richterin am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... ehrenamtlicher Richter ...
ehrenamtliche Richterin ... auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom
17.08.2016 für Recht erkannt:

Tatbestand

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.

Mit notariellem Vertrag vom 28.11.2007 gründete die Klägerin die A GmbH (im Folgenden: A). Gegenstand der A, deren Alleingesellschafterin die Klägerin ist, ist die Herstellung und der Vertrieb von Metallwaren aller Art sowie das Halten von Unternehmensbeteiligungen. Die A wurde am ...2007 ins Handelsregister beim Amtsgericht B (HRB xxxx) eingetragen.

In der Folge gründete die A die A C Ltd. (im Folgenden: C) mit Sitz in D, Großbritannien. Die Eintragung der C ins Register des Companies House, Cardiff Großbritannien erfolgte am ...2007 (Company Number yyyy). Alleingesellschafterin der C ist die A.

Am 20.12.2007 schloss die C mit der E Ltd., einem Unternehmen der F Ltd., mit Wirkung zum 01.01.2008 einen Vertrag zur Übernahme des operativen Geschäftes sowie des Anlage- und Umlaufvermögens der E Ltd. für 6 Mio. GBP im Wege des Asset Deals. Da das Grundvermögen bei der E Ltd. verblieb, mietete die C das Betriebsgrundstück von der E Ltd. an, wobei die Klägerin ein Garantieverprechen in Bezug auf die Mietzinsverpflichtungen abgab. Auf den Mietvertrag vom 23.01.2008 wird verwiesen. Sämtliche Mitarbeiter der E Ltd. wurden von der C übernommen. Der Gesamtkaufpreis entfiel mit 2,4 Mio. GBP auf das Geschäft, den Firmenwert und das Anlagevermögen sowie mit 3,6 Mio. GBP auf die Forderungen, die Vorräte, die geistigen Eigentumsrechte, die Unterlagen und die Verträge. Im Rahmen des Asset Deals traten die Klägerin als Garantiegeberin für die C und die F Ltd. als Garantiegeberin für die E Ltd. auf. Die Klägerin verpflichtete sich, für sämtliche Verbindlichkeiten der C gegenüber der E Ltd. und der F Ltd. einzustehen. Insoweit wird auf die Teilübersetzung des Asset Deals vom 20.12.2007 Bezug genommen.

Einen Teil der Kaufpreisforderung, und zwar 2,4 Mio. GBP, finanzierte die C über ein Darlehen der F Ltd. Das Darlehen war ab Januar 2009 in fünf Raten à 480.000 GBP zurückzuzahlen und mit 6,5 % zu verzinsen. Zur Absicherung war das Darlehen in die mit dem Asset Deal verbundene Garantieübernahme der Klägerin einbezogen. Da die C in der Folge zur Darlehensrückzahlung nicht in der Lage war, zahlte die Klägerin aufgrund ihrer Garantieübernahme das Darlehen in Höhe von umgerechnet 2.322.447,18 € zuzüglich 464.710,75 € Zinsen beginnend ab Januar 2009 an die F Ltd. zurück.

Den anderen Teil des Kaufpreises, und zwar 3,6 Mio. GBP, finanzierte die C über ein Darlehen der G (im Folgenden: G Bank). Die G Bank hatte der C einen Kredit über insgesamt 7 Mio. GBP angeboten, der über das Anlagevermögen der C sowie eine Garantieübernahme der Klägerin besichert wurde. Auf den „Offer Letter“ der C

Bank wird Bezug genommen. Der Aufsichtsrat der Klägerin hatte am 22.01.2008 zugestimmt, wegen des Darlehens der C bei der G Bank eine Garantieverpflichtung gegenüber der G Bank in Höhe von 7 Mio. GBP zu übernehmen.

Am 24.01.2008 nahm die C ihre Geschäftstätigkeit auf und betrieb am Standort D seitdem ein Press- und Ziehwerk mit versorgender Gießerei. Mit zwei der drei eingesetzten Strangpressen war die C dort im Kerngeschäft der Klägerin, d.h. im Bereich nahtloser Rohre, tätig. Ferner war die Technik im Weiterverarbeitungsbereich sowie in der Gießerei am Standort D mit der Technik im Werk der Klägerin vergleichbar.

Die Klägerin verfolgte mit der Übernahme der E Ltd. durch die C das Ziel, ihre eigenen Aufträge besser abwickeln und die Nachfrage ihrer Kunden besser befriedigen zu können. Die Firma E Ltd. war der Hauptkonkurrent der Klägerin, die der Nachfrage ihrer Kunden aufgrund voller Auftragsbücher nicht mehr gerecht werden konnte. Mit dem Erwerb der E Ltd. sollten die Vorlaufzeiten für die Kunden der Klägerin verringert werden. Die aus Deutschland nach D weitergegebenen Aufträge sollten zudem das Geschäft der E Ltd. wieder in die Gewinnzone bringen.

Im ersten Quartal 2008 wurden daher Aufträge und Kunden der Klägerin auf die C verlagert. Im Verlauf des zweiten Quartals 2008 stellte sich heraus, dass die C nicht auf dem notwendigen Qualitäts-, Service- und Produktniveau arbeiten konnte. Im Juni 2008 informierte der Vorstand der Klägerin daher den Aufsichtsrat der Klägerin über das schlechte Ergebnis der C per Mai 2008. Im Rahmen der Aufsichtsratssitzung vom 18.09.2008 berichtete der Vorstand der Klägerin über die anhaltend schlechte Lage der C per August 2008. Die verfügbare Liquidität der C belaufe sich per Ende August 2008 auf lediglich 107.000 GBP. Dem stünden Forderungen der G Bank in Höhe von ca. 5 Mio. GBP gegenüber. Da keine höhere Finanzierung durch die G Bank oder andere Banken zu erwarten sei, gebe es nur die Möglichkeit der Zuführung finanzieller Mittel durch die Klägerin oder die Schließung der C. Die Abwicklung der C hätte zur Folge, dass die G Bank ihre Forderungen sofort fällig stellen und die Klägerin im Rahmen der Garantieübernahme in Anspruch nehmen würde. Aufgrund dessen erteilte der Aufsichtsrat der Klägerin die Genehmigung zur Gewährung von Darlehen an die C über 1,5 Mio. €.

Mit Vertrag vom 22.09.2008 gewährte die Klägerin der C ein erstes Darlehen über 500.000 €. Das Darlehen, das sofort bereitgestellt wurde, war mit 9,5 % zu verzinsen und fristlos ohne Angabe von Gründen kündbar. Sicherheiten wurden nicht vereinbart.

Nachdem auch im dritten Quartal 2008 keine Verbesserung der Liquiditätslage der C eingetreten war, beauftragte die Klägerin am 09.10.2008 ein externes Beratungsunternehmen mit der Erstellung eines Gutachtens zur wirtschaftlichen Lage der C.

Am 15.10.2008 räumte die Klägerin der C einen weiteren Kredit über 500.000 € ein. Die Darlehensgewährung erfolgte zu denselben Bedingungen wie am 22.09.2008. Einen Tag zuvor war bei einem Treffen zwischen der Klägerin und dem externen Beratungsunternehmen festgestellt worden, dass die C nach den Bilanzen insolvent und folglich auf eine fortgesetzte Unterstützung durch die Klägerin angewiesen war.

Das von der Klägerin beauftragte Beratungsunternehmen kam in seinem schriftlichen Gutachten vom 22.10.2008, auf das verwiesen wird, in Bezug auf die wirtschaftliche Lage der C zu dem Ergebnis, dass die sofortige Insolvenz der C die sicherste Lösung im Hinblick auf die finanzielle Belastung der Klägerin darstelle.

Am 05.11.2008 fasste die Geschäftsführung der A den Beschluss für die C Insolvenz anzumelden. Hierüber wurde der Aufsichtsrat der Klägerin am Folgetag informiert. Zugleich wurde die Absicht erklärt, einige Schlüsselanlagen aus der Insolvenzmasse der C zu erwerben.

Auf Antrag der Geschäftsführung der C wurde die C am 10.11.2008 in Großbritannien unter die Verwaltung eines gerichtlich bestellten Verwalters (= Insolvenzverfahren nach britischem Recht) gestellt. Zum Administrator wurde H, I bestellt. Der Bericht des Administrators datiert auf dem 16.12.2008. Ab dem 12.05.2010 erfolgte die Liquidation der C, die am 02.04.2013 mit der Zahlung einer Insolvenzquote abgeschlossen wurde. Die Klägerin war die Hauptgläubigerin der C. Eine zu erwartende Teilbefriedigung aus der Insolvenzmasse stellte die Klägerin in ihren Jahresabschluss zum 31.12.2008 nicht ein.

Der Aufsichtsrat der Klägerin stimmte am 02.02.2009 dem Erwerb von Maschinen und Anlagen aus der Insolvenzmasse der C zu einem Gesamtkaufpreis von 2,2 Mio. GBP zu. Erworben werden sollte insbesondere eine „Enterprice“-Presse, die nach einem Gutachten einen Wert von ungefähr 3 Mio. GBP haben sollte.

Tatsächlich schloss die Klägerin über die „Enterprice“-Presse am 17.06.2009 einen Leasingvertrag mit der J mbH (im Folgenden: Firma J), die die Presse aus der Insolvenzmasse erworben hatte. Die Presse wurde in Großbritannien abgebaut und nach K [*ein Ort in Deutschland*] geliefert. Das Leasinggut wurde im Jahresabschluss der Klägerin zutreffend erfasst.

In der Zeit vom 06.05.2008 bis zum 12.11.2008 tätigte die Klägerin Waren- und Materiallieferungen an die C in Höhe von insgesamt 607.615,86 € (darin enthalten 25.000,00 € Managementleistungen und 9.895,84 € Zinsleistungen). Die erste Lieferung vom 06.05.2008 im Wert vom 4.400,00 € war am 05.06.2008 fällig. Die Fälligkeit der letzten Lieferung vom 12.11.2008 datiert auf den 12.12.2008. Den Warenlieferungen lagen die allgemeinen Liefer- und Zahlungsbedingungen der Klägerin zugrunde, auf die verwiesen wird und die unter anderem die folgenden Regelungen enthalten:

Voraussetzung der Belieferung ist die Kreditwürdigkeit des Bestellers. Erhält der Lieferer nach Vertragsabschluss Auskünfte, welche die Gewährung eines Kredits in der sich aus dem Auftrag ergebenden Höhe nicht unbedenklich erscheinen lassen, oder ergeben sich Tatsachen, die Zweifel in dieser Hinsicht zulassen, tritt insbesondere eine erhebliche Verschlechterung der Vermögenslage (...) ein, ist der Lieferer berechtigt, Vorauszahlungen bzw. Sicherheitsleistungen oder Barzahlung ohne Rücksicht auf entgegenstehende frühere Vereinbarungen zu verlangen.

Unter den gleichen Voraussetzungen ist der Lieferer nach Belieferung des Bestellers berechtigt, dessen Lager zu besichtigen und unter Eigentumsvorbehalt stehende Ware ohne Rücksicht auf entgegenstehende frühere Vereinbarungen bis zur Barzahlung vorläufig sicherzustellen sowie die Weiterveräußerung der unter Eigentumsvorbehalt stehenden Waren zu untersagen.

Nr. 10

Der Lieferer behält sich das Eigentum an der von ihm gelieferten Ware sowie an den etwa aus ihrer Be- und Verarbeitung entstehenden Sachen bis zur Erfüllung aller aus der Geschäftsverbindung gegen den Besteller zustehenden Ansprüche vor. Der Besteller ist zur getrennten Lagerung und Kennzeichnung der unter Eigentumsvorbehalt stehenden Ware verpflichtet. Eine etwaige Be- und Verarbeitung nimmt der Besteller für den Lieferer vor, ohne dass für diesen daraus Verpflichtungen entstehen.

Soweit gesetzlich zulässig, ist der Lieferer berechtigt, bei Zahlungsverzug des Kunden die Rechte aus dem

Eigentumsvorbehalt ohne Rücktritt vom Vertrag geltend zu machen.
--

Zahlungen leistete die C für die von der Klägerin an sie gelieferten Waren nicht, obwohl die Klägerin die Zahlungen regelmäßig anmahnte. Von ihrem Recht nach Nr. 9 der allgemeinen Liefer- und Zahlungsbedingungen, Vorauszahlungen, Sicherheitsleistungen oder Barzahlung zu verlangen, machte die Klägerin – trotz der Zahlungsschwierigkeiten der C – keinen Gebrauch. Von ihrem Eigentumsvorbehalt machte die Klägerin erstmalig am 13.11.2008 Gebrauch, woraufhin sie am 28.11.2008 Waren im Wert von 125.014 € aus England zurückerhielt.

Im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung 2008 nebst Bilanz auf den 31.12.2008 machte die Klägerin außerordentliche Aufwendungen in Höhe von 6.544.638,90 € für die Inanspruchnahme aus den verschiedenen für die C abgegebenen Garantien, aus einer Wertberichtigung auf die Gesellschafterdarlehen, die sie der C gewährt hatte, sowie aus einer Wertberichtigung auf ihre gegenüber der C bestehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen geltend. Wegen der Zusammensetzung der außerordentlichen Aufwendungen wird auf Teil B. der Anlage „Gutachterliche Stellungnahme zu den Inanspruchnahmen/Teilwertabschreibungen der Klägerin bezüglich der C“ zur Körperschaftsteuererklärung 2008 Bezug genommen.

Die vorgenannten Aufwendungen hatte die Klägerin auch dem Administrator, d.h. H, I gegenüber als offene Forderungen benannt.

Mit Bescheid vom 19.01.2010, der gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer 2008 erklärungsgemäß auf 607.298,00 € fest. Die Körperschaftsteuerfestsetzung wurde am 03.03.2010 und am 29.11.2010 nach § 164 Abs. 2 AO aus nicht das Klageverfahren betreffenden Gründen geändert und die Körperschaftsteuer 2008 mit Bescheid vom 29.11.2010 auf 527.689,00 € festgesetzt.

Für die Kalenderjahre 2008 und 2009 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung L eine Außenprüfung bei der Klägerin durch, die mit Betriebsprüfungsbericht vom 18.01.2012, auf den verwiesen wird, abschloss. Hinsichtlich der von der Klägerin geltend gemachten außerordentlichen Aufwendungen für die Inanspruchnahme aus Garantien, die Wertberichtigung auf Gesellschafterdarlehen sowie die Wertberichtigung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen versagte der Betriebsprüfer den Betriebsausgabenabzug in Höhe von 4.230.463,95 €. Insoweit vertrat er die Auffassung, diese Gewinnminderungen dürften gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG jeweils in der Fassung des JStG 2008 bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden.

Im Einzelnen ließ der Prüfer die folgenden Gewinnminderungen aus Teilwertberichtigungen unberücksichtigt:

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		607.615,86 €
abzüglich Managementleistungen	./.	25.000,00 €
abzüglich Zinsleistungen	./.	9.895,84 €
abzüglich Rücklieferung wegen Eigentumsvorbehalt	./.	125.014,00 €
abzüglich Lieferung vom 06.05.2008	./.	<u>4.400,00 €</u>
		443.306,02 €

Gesellschafterdarlehen	1.000.000,00 €
Bürgschaftsinanspruchnahme	2.322.447,18 €
Zinsen	<u>464.710,75 €</u>
	2.787.157,93 €

Laut der Groß- und Konzernbetriebsprüfung L nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen danach:

Forderungen aus Warenlieferungen	443.306,02 €
Gesellschafterdarlehen	1.000.000,00 €
Bürgschaftsinanspruchnahme	<u>2.787.157,93 €</u>

4.230.463,95 €

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Außenprüfers an und erließ am 14.03.2012 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2008, mit dem er den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob und die Körperschaftsteuer 2008 auf 1.161.952,00 € festsetzte.

Das hiergegen geführte Einspruchsverfahren hatte insoweit Erfolg, als die Körperschaftsteuerfestsetzung 2008 im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2013 auf 1.046.952,00 € gemindert wurde. Nach der vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung seien von den streitigen Gewinnminderungen weitere 766.673,13 € im Rahmen einer Teilabhilfe zu berücksichtigen. Die Forderungen aus den Warenlieferungen seien bereits ab Verstreichen der Fälligkeit als vergleichbare Rechtshandlungen im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG zu behandeln. Hinsichtlich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sei der Fremdvergleich im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG – entgegen der Annahme des Prüfers – jedoch für alle bis zum 29.07.2008 getätigten Lieferungen erfüllt, so dass lediglich ein Betrag in Höhe von 141.343,65 € (Lieferungen vom 01.09.2008 bis zum 12.11.2008) streitig bleibe. Dies ergebe sich daraus, dass die Altersstruktur der übrigen Lieferantenschulden im Streitfall bei 30 bis höchstens 60 Tagen liege. Bei der Klägerin seien die Forderungen jedoch mehr als 120 Tagen offen. Dem Fremdvergleich hielten demnach Forderungen stand, die nur bis zu 60 Tagen fällig waren. In Bezug auf die Inanspruchnahme aus der gegenüber der F Ltd. erklärten Garantie für die Kaufpreiszahlung seien lediglich 2.322.447,18 € nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen. Der Zinsanteil von 464.710,76 € falle nicht unter § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG.

Mit ihrer am 23.07.2013 erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, zusätzlich zu den bereits berücksichtigten Betriebsausgaben seien weitere Betriebsausgaben in Höhe von 3.463.790,83 € anzuerkennen, und zwar in Form einer Wertberichtigung auf Forderungen aus Warenlieferungen an die C in Höhe von 141.343,65 €, in Form einer Wertberichtigung auf die an die C gewährten Darlehen in Höhe von 1 Mio. € sowie durch die Inanspruchnahme aus Garantieübernahmen gegenüber der F Ltd. in Höhe von 2.322.447,18 €.

Die Voraussetzungen des § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 7 KStG seien im Streitfall nicht erfüllt. Die von der Klägerin zu tragenden Gewinnminderungen seien steuerlich daher anzuerkennen.

Bei der Frage, welche Kriterien als Maßstab für den Drittvergleich im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG anzuwenden seien, könne auf die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 29.03.2011 (Az. IV B 5-S 1341/109/100004,2011/0203248, BStBl. I 2011, 277) zu § 1 AStG zurückgegriffen werden.

Zudem verstoße die Anwendung von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG für das Jahr 2008 gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), da der Gesetzgeber für das Jahr

2008 keine vergleichbare Regelung in § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geschaffen habe. Eine Gleichbehandlung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften sei erst mit Einführung des Jahressteuergesetzes 2010 und Inkrafttreten des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG erfolgt.

Die aus den Warenlieferungen an die C resultierenden Forderungen seien aufgrund der Insolvenz der C ausgefallen. Zwar seien die Forderungen im Rahmen des Insolvenzverfahrens angemeldet worden. Da mit einer Begleichung jedoch nicht zu rechnen gewesen sei, sei eine Wertberichtigung vorgenommen worden.

Bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen handele es sich nicht um darlehensähnliche Rechtshandlungen im Sinne des § 8 b Abs. 3 Satz 7 KStG, weil es an einem Darlehenscharakter fehle und keine Zahlungsaufschübe oder Stundungen gewährt worden seien.

Die Vergleichbarkeit einer Rechtshandlung mit einer Darlehensgewährung bestimme sich danach, ob die jeweilige Forderung – wie ein Darlehen – der Kapitalüberlassung diene und als eine Art Dauerrechtsverhältnis ausgestaltet sei. Darüber hinaus seien für die Frage der Vergleichbarkeit einer Rechtshandlung mit einem Darlehen wirtschaftliche Rahmenbedingungen – wie z.B. branchenspezifische Gegebenheiten oder die gesamtwirtschaftliche Situation – zu berücksichtigen.

Die Klägerin trägt vor, sie hätte mit der C weder unübliche Konditionen noch Stundungen oder Ähnliches vereinbart. Die C sei wie jeder konzernfremde Dritte behandelt worden. Es seien keine Zahlungsaufschübe gewährt worden und die C sei nach ihren allgemeinen Liefer- und Zahlungsbedingungen, auf die die Klägerin Bezug nimmt, 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang der Rechnung in Verzug geraten. Nicht eingegangene fällige Zahlungen seien angemahnt worden. Die streitigen Forderungen hätten demnach keinen Darlehenscharakter. Sie seien im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zwischen einem und max. 70 Tagen alt gewesen. Wegen der erfolgten Mahnungen verweist die Klägerin auf die „Anzeige Offene-Posten“ für die Lieferungen an die C für die Zeit vom 06.05.2008 bis zum 09.12.2008.

Die Fremdüblichkeit ihrer Liefer- und Zahlungsbedingungen sei auch daran abzulesen, dass z.B. mit der Firma M Ltd. ebenfalls ein Zahlungsziel von 30 Tagen vereinbart worden sei. Die vorgelegten Liefer- und Zahlungsbedingungen aus Januar 2010 entsprächen denjenigen aus 2008.

Da es im Hinblick auf die streitigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bereits an der Vergleichbarkeit mit einer Darlehensgewährung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG fehle, komme es auf den Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht an.

Soweit wegen der Warenlieferungen – entgegen der Auffassung der Klägerin – dennoch ein Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG durchzuführen sei, sei zu bemerken, dass die Firma M Ltd. als fremder Dritter über einen Zeitraum vom 12.08.2008 bis zum 31.10.2008 Lieferungen getätigt und diese fast vollständig

gegenüber dem Insolvenzverwalter angemeldet habe. Vor diesem Hintergrund müssten jedenfalls alle Forderungen aus Warenlieferungen bis zum 31.10.2008 dem Drittvergleich zugänglich sein, da ein fremder Dritter bis zu diesem Zeitpunkt ebenfalls Warenlieferungen an die C getätigt habe. Der Beklagte habe jedoch nur Warenlieferungen bis zum 29.07.2008 berücksichtigt.

Zu berücksichtigen sei ferner, dass die Klägerin frühestens nach dem 22.10.2008 Kenntnis von einer möglichen Insolvenz der C gehabt habe. Ab diesem Zeitpunkt seien daher auch entsprechende Maßnahmen des Vorstandes der Klägerin eingeleitet worden, so dass es auch nicht mehr zu Gewinnminderungen aufgrund von Forderungsausfällen gekommen sei. Vorher habe kein Anlass bestanden, an der Zahlungsfähigkeit der C zu zweifeln.

Sie, die Klägerin, habe zudem Eigentumsvorbehalte mit der C vereinbart, die sie in Höhe von 125.040,00 € erfolgreich geltend gemacht habe. Diese Form der Absicherung zeige, dass die Leistungsbeziehung zur C wie unter fremden Dritten abgewickelt worden sei. Für den Drittvergleich entscheidend sei insofern, dass dem Grunde nach fremdübliche Sicherungsmittel vorlägen. Unerheblich sei, ob die Sicherungen mit Erfolg haben durchgesetzt werden können.

Darüber hinaus habe sich die Klägerin ein etwaiges Forderungsausfallrisiko von der C stets vergüten lassen, denn der Verkaufspreis habe dem Fremdvergleichspreis entsprochen, der immer auch ein Forderungsausfallrisiko beinhalte. Insoweit nimmt die Klägerin auf die „Kalkulation der an C gelieferten Waren“ Bezug.

Der Drittvergleich im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG sei mithin hinsichtlich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erfüllt, weil die Klägerin die Forderungen ausreichend besichert und die ihr zur Verfügung stehenden Sicherungsmittel vollumfänglich ausgeschöpft habe. Dies sei durch Geltendmachung von Eigentumsvorbehalten, die Vergütung eines etwaigen Ausfallrisikos sowie die Vereinbarung fremdüblicher Konditionen geschehen. Nicht nur die Klägerin, sondern auch andere Gläubiger der C hätten über das übliche Zahlungsziel hinaus weitere Lieferungen an diese getätigt.

Die Klägerin ist der Auffassung, hinsichtlich der Teilwertabschreibung auf die beiden Gesellschafterdarlehen vom 22.09.2008 und vom 15.10.2008 sei der Betriebsausgabenabzug in Höhe von 1 Mio. € zu gewähren, weil die Darlehen mit einem angemessenen Risikozuschlag und wie unter fremden Dritten gewährt worden seien, so dass keine gesellschaftliche Veranlassung vorliege.

Maßgebender Zeitpunkt für den Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG sei der Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder der Zeitpunkt einer nicht erfolgten Rückforderung in Krisenzeiten.

Die vorliegend zu beurteilende Darlehensgewährung sei fremdüblich. Die Darlehen seien weder unverzinslich oder ohne die Vereinbarung von Sicherheiten gewährt worden, noch fehle es an einer Vereinbarung zur Rückforderung der Darlehen bei Eintritt der Krise der Gesellschaft.

Die Klägerin habe sich zwar keine Sicherheiten für die Hingabe der Darlehen gewähren lassen, das Ausfallrisiko habe sie jedoch durch einen höheren Zinssatz kompensiert. Mit 9,5 % pro Jahr liege der Zinssatz deutlich über den im Jahr 2008 marktüblichen Zinsen. Im Geschäftsverkehr mit Kreditinstituten sei es üblich, Darlehen auch ohne tatsächliche Sicherheiten, aber mit Risikozuschlägen beim Zins zu gewähren. Im Streitfall wäre auch die N-bank AG – als fremder Dritter – zum 01.09.2008 bereit gewesen, der C einen Kreditrahmen in Höhe von 1 Mio. € ohne besondere Besicherung jedoch mit einem Zinssatz von 6 % pro Jahr einzuräumen.

Im Ergebnis habe sich die Klägerin demnach ein etwaiges Kreditausfallrisiko hinsichtlich der Darlehensgewährung – wie ein fremder Dritter – durch einen angemessenen Risikozuschlag in Form eines deutlich über dem allgemeinen Marktniveau liegenden Darlehenszinses vergüten lassen. Ein fremder Dritter hätte ein Darlehen unter gleichen Umständen gewährt. Insoweit nimmt die Klägerin Bezug auf ein Schreiben der N-bank AG vom 24.01.2013, in dem diese mitteilt, die Einräumung eines Kontokorrentkredits für die C wäre in Höhe von ca. 1 Mio. € möglich gewesen. Neben den in den allgemeinen Geschäftsbedingungen der N-bank AG niedergelegten Pfand- und Sicherungsrechten wären keine besonderen Sicherheiten vereinbart worden. Dass bei der C keine Pfand- und Sicherungsrechte im Sinne der allgemeinen Geschäftsbedingungen vorhanden gewesen seien, sei der N-bank AG bekannt gewesen. Nach Auffassung der Klägerin sei damit der Drittvergleich erbracht.

Weiter stelle der Rückhalt im Konzern eine ausreichende Sicherheit für die Darlehen dar, da die C als mittelbare Tochtergesellschaft der Klägerin in den Konzern eingebunden gewesen sei und durch die Klägerin im Außenverhältnis die Zahlungsfähigkeit der C sichergestellt gewesen sei. Dies entspreche der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der die Vereinbarung einer Sicherheit für Darlehensansprüche im Zusammenhang mit den Grundsätzen zum Fremdvergleich dann nicht gefordert werde, wenn bei Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern die Konzernbeziehungen für sich gesehen eine Sicherheit bedeuten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs komme es bei der Fremdüblichkeit von Darlehensgewährungen an nachgeordnete Kapitalgesellschaften daher auf eine Besicherung nicht an.

Die Darlehen seien zwar erst mit dem Eintritt der Insolvenz gegenüber dem Insolvenzverwalter zurückgefordert worden. Dies sei jedoch nicht zwingend ein Indiz für die Fremdunüblichkeit der Darlehen. Ein vorzeitiger Abzug der Darlehen wäre ins Leere gelaufen, da der Insolvenzverwalter über Anfechtungstatbestände die Tilgung der Darlehen zurückgefordert hätte. Somit hätte auch eine frühere Rückforderung der Darlehen zu einem vergleichbaren Wertverlust geführt. Bei einem in der Krise stehen gelassenen Darlehen sei zumindest der Wertverlust des Darlehens steuerlich anzuerkennen, der auch bei rechtzeitigem Abzug des Darlehens eingetreten wäre.

Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass auch die G Bank als fremder Dritter ihr Darlehen gegenüber der C nicht zurückgefordert habe.

Die Fremdüblichkeit der Darlehen scheitere auch nicht daran, dass sich andere Gläubiger – wie z.B. die G Bank und die F Ltd. – anderweitiger Sicherheiten bedienen hätten. Diese Gläubiger seien mit der Klägerin in keiner Weise vergleichbar, da es sich nicht um konzerninterne Unternehmen handle. Ferner hätten die G Bank und die F Ltd. weitaus geringere Zinssätze mit der C vereinbart, da im Rahmen dieser Darlehensverträge fehlende Sicherheiten nicht hätten kompensiert werden müssen.

Auch die Aufwendungen der Klägerin aus der Bürgschaftsinanspruchnahme in Höhe von 2.322.447,18 € seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, weil keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben sei.

Das Abzugsverbot für Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG sei gemäß § 34 Abs. 1 KStG in der Form des JStG 2008 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. Aus Vertrauensschutzgründen sei insoweit der Zeitpunkt der Hingabe des Darlehens, der Sicherheit bzw. der wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung maßgebend. Da die Garantieübernahme bereits am 20.12.2007 und somit vor Verkündung des JStG 2008 erfolgt worden sei, fänden § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Form des JStG 2008 keine Anwendung. Auch der Drittvergleich sei aus Gründen des Vertrauensschutzes ausgeschlossen.

Im Zeitpunkt der Übernahme der Bürgschaft habe die Klägerin auch nicht mit einer kurz- oder mittelfristigen Inanspruchnahme rechnen müssen, da es für die C eine positive Ergebnisprognose für das dritte und vierte Quartal 2007 sowie das Jahr 2008 gegeben habe. Auf der Grundlage der Ergebnisprognose hätte ein fremder Dritter eine entsprechende Sicherheit ebenfalls gegeben. Insoweit verweist die Klägerin auf das Gutachten des britischen Insolvenzverwalters (Administrators) vom 16.12.2008, in dem dieser feststellt, dass das Unternehmen unmittelbar vor und während des Abschlusses des Kaufvertrages zwischen der C und der E Ltd. die Gewinnschwelle bereits erreicht hatte. Diese Entwicklung unmittelbar vor Abschluss der Vertragsverhandlungen habe wesentlich dazu beigetragen, dass die Klägerin Bürgschaftsverpflichtungen zur Absicherung des Kaufvertrages bzw. des Darlehens der F Ltd. eingegangen sei. Die Klägerin sei weiter davon ausgegangen, dass die C in der Lage gewesen sei, das Unternehmen dauerhaft in den profitablen Bereich zurückzuführen. Diesbezüglich habe auch der britische Insolvenzverwalter festgestellt, dass aufgrund geänderter Strukturen die Lieferzeiten erheblich hätten reduziert werden können. Hieraus habe die Klägerin auf die Möglichkeit zusätzlicher Auftragseingänge schließen können.

Wirtschaftlich sei der Klägerin kein Aufwand aus der Bürgschaftsinanspruchnahme entstanden. Der Aufwand aus der Bürgschaftsinanspruchnahme sei durch die unentgeltliche bzw. verbilligte Übertragung von verschiedenen Wirtschaftsgütern der C an die Klägerin ausgeglichen worden. Die übertragenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter umfassten unter anderem den Firmenwert, das Know-how, den Kundenstamm, die Vorräte und das Sachanlagevermögen der C. Die Klägerin sei die Bürgschaftsverpflichtung mit der Gewissheit eingegangen, dass

die investierten Mittel bzw. Sicherheiten durch stille Reserven in den Wirtschaftsgütern der C besichert seien.

Insoweit geht aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 18.01.2012 hervor, dass die Firma J ausweislich einer Rechnung vom 02.02.2009 eine „Enterprice“-Presse zu einem Kaufpreis von 2,2 Mio. GBP (ca. 2.435.379 €) im Rahmen des Insolvenzverfahrens der C erworben hat, die die Klägerin wiederum von der Firma J mit Vertrag aus Juni 2009 über einen Zeitraum von 66 Monaten geleast hat. Der Nettokaufpreis hat laut des Teilamortisationsvertrages 2.414.022,76 € betragen. Nach einem Gutachten der Firma O hat der Wert der Presse zum 11.11.2008 bei 2,95 Mio. GBP (ca. 3,6 Mio. €) gelegen. Die Klägerin hat die Presse zum 31.12.2009 mit einem Wert von 2.992.234,37 € (Anschaffungskosten zzgl. Anschaffungsnebenkosten) bilanziert. Weitere Wirtschaftsgüter hat die Klägerin aus der Insolvenzmasse der C nach den Angaben der Groß- und Konzernbetriebsprüfung L zum 31.12.2008 und 31.12.2009 in ihren testierten Handelsbilanzen nicht bilanziert.

Mit Blick auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2014 (Az. I R 23/13, BStBl II 2016, 261) hebt die Klägerin hervor, dass es sich bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG um Regelungen im Rahmen der Verrechnungspreise handle, was sich daran zeige, dass § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG nur im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen bzw. Tochtergesellschaften zur Anwendung kämen.

Der Bundesfinanzhof habe mit Urteil vom 17.12.2014 (Az. I R 23/13, BStBl II 2016, 261) entschieden, dass § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) aufgrund der Regelung in Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) keine Anwendung finde, soweit Wertminderungen gegenüber ausländischen Tochtergesellschaften entstanden seien. Es komme vielmehr allein auf die Angemessenheit/Fremdüblichkeit der Leistungsvergütung an.

Diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu der Verrechnungspreisvorschrift des § 1 AStG sei auf § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG übertragbar. Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-GBR) habe in dem im Streitfall einschlägigen Art. IV den gleichen Wortlaut wie Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 14.03.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2013 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 3.463.791 € berücksichtigt werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung sowie den Bericht über die steuerliche Außenprüfung.

Die Neuregelung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG gelte gemäß § 34 Abs. 1 KStG in der Fassung des JStG 2008 erstmals ab dem Kalenderjahr 2008. Entscheidend für die Anwendung sei jedoch nicht die Hingabe des Darlehens oder der Sicherheit, sondern der Zeitpunkt der Gewinnminderung, so dass § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG im Streitfall uneingeschränkt zur Anwendung kämen.

Die Warenlieferungen, deren Zahlungsziele nicht eingehalten worden seien, stellten jeweils eine wirtschaftlich vergleichbare Darlehensgewährung dar. Zwar seien Mahnungen erfolgt. Diese seien jedoch erfolglos geblieben, da die Klägerin keine Verzugszinsen erhoben habe und kein Inkassounternehmen eingeschaltet habe. Durch die Nichtbeachtung von Zahlungszielen habe sich die C eine Deckung ihres Finanzbedarfs verschafft.

Diese Auffassung werde gestützt durch den Bericht des Insolvenzverwalters (Administrators), nach dem die Klägerin der C Zahlungsaufschübe in Höhe von ca. 0,6 Mio. € gewährt habe.

Zum Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG sei anzumerken, dass dieser nicht erfüllt sei. Ein fremder Dritter hätte allein zur Ergebnissicherung nicht auf die nach den Liefer- und Zahlungsbedingungen bestehenden Möglichkeiten der Vorkasse, der Sicherheitsleistung, der Barzahlung oder Bankbürgschaft verzichtet, sobald Zweifel an der Kreditwürdigkeit der C aufgekommen wären. Die Klägerin habe auf diese Rechte jedoch verzichtet, obwohl bereits nach der Lieferung vom 06.05.2008 (fällig am 05.06.2008) Zweifel an der Kreditwürdigkeit der C bestanden hätten. Ein fremder Dritter hätte die weiteren Lieferungen nach dem 17.06.2008 nur unter Inanspruchnahme der Berechtigungen nach den Liefer- und Zahlungsbedingungen getätigt.

Im Weiteren sei fraglich, ob ein vereinbarter Eigentumsvorbehalt eine fremdübliche Sicherungsmaßnahme darstellen könne, wenn dem Lieferer die Krise des Auftraggebers bekannt sei. Die Krise der C sei für die Klägerin bereits mit der Nichtzahlung der Lieferung vom 06.05.2008 bzw. mit den Feststellungen zur schlechten Ergebnislage der C per Mai 2008 bekannt gewesen.

Gegen die Erfüllung des Drittvergleichs spreche ferner, dass der Eigentumsvorbehalt erst am 13.11.2008 gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht worden sei, obwohl die Klägerin bereits früher die Gelegenheit gehabt hätte, von Sicherungsmitteln (Eigentumsvorbehalt, Vorkasse, Barzahlung, Sicherheitsleistung) Gebrauch zu machen.

Ergänzend führt der Beklagte an, ob Forderungen aus Warenlieferungen der M Ltd. für den Drittvergleich herangezogen werden könnten, hänge davon ab, ob die Lieferungen unter den gleichen Umständen erfolgt seien. Die im Streitjahr 2008 geltenden Liefer- und Zahlungsbedingungen dieses Lieferanten lägen jedoch zur Vergleichbarkeit nicht vor. Gegen eine Vergleichbarkeit spreche bereits, dass dieser Lieferant laut Altersstrukturliste der Kreditoren Außenstände von mehr als 60 Tagen lediglich in Höhe eines kleinen Betrages von 3.456,53 GBP gehabt habe. Auch die Liefer- und Zahlungsbedingungen anderer fremder Lieferanten der C lägen nicht vor.

Zudem habe ein weiterer Lieferant, die Firma P AG, Material nur an die C geliefert, weil die Klägerin mit Vertrag vom 28.02.2008 als Sicherungsgeberin der C gegenüber der Firma P AG eingetreten sei.

Dass die Klägerin sich ein etwaiges Ausfallrisiko mit dem Abgabepreis habe vergüten lassen, sei für den Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG unerheblich. Das vergütete Ausfallrisiko habe im Falle der mangelnden Kreditwürdigkeit keine Bedeutung. Insoweit wäre eine Sicherung nur mit Durchsetzung der berechtigten Maßnahmen nach den Liefer- und Zahlungsbedingungen zu erreichen gewesen.

Bezogen auf die Gesellschafterdarlehen sei ein Zugang zum Drittvergleich nicht möglich, da keine Sicherheiten für die Darlehen vereinbart worden seien. Nach der Gesetzesbegründung könne der Gegenbeweis des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG insbesondere dann nicht geführt werden, wenn die Darlehen unverzinslich seien oder wenn sie zwar verzinslich, jedoch ohne Sicherheiten gewährt worden seien. Letzteres sei hier der Fall. Auf die Frage, inwieweit der höhere Zinssatz die fehlenden Sicherheiten kompensieren könne, komme es daher nicht an.

Zwei fremde Dritte – die G Bank und die F Ltd. – hätten C zeitnah Darlehen gewährt und dabei die Klägerin als Bürgin verpflichtet, weil die eigenen Sicherheiten der C und ein Risikozuschlag auf den Zins nicht ausreichend gewesen seien. Trotz des positiven Ergebnisses der C Ende 2007 und den positiven Ertragsaussichten für 2008 hätten die F Ltd. und die G Bank als fremde Dritte nicht auf die Gestellung von Sicherheiten verzichtet. Eine Kompensation der Sicherheiten über einen Risikozuschlag auf den Zinssatz sei mit diesen beiden fremden Dritten nicht vereinbart worden.

Um den Gegenbeweis nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG zu führen, müsste die Klägerin nachweisen, dass die darlehensnehmende Gesellschaft – hier die C – im Zeitpunkt der Darlehenshingabe über eine ausreichende Bonität und ausreichende eigene Sicherheiten verfügt habe, so dass die Bereitschaft zur Darlehensvergabe an die C auch von dritter Seite bestanden habe. Der Drittvergleich sei auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Kreditaufnahme oder des schädlichen Stehenlassens des Darlehens zu führen.

Die im Streitfall vorgelegte Bescheinigung der Commerzbank vom 24.01.2013 sowie die Ergänzung vom 22.04.2013 genügten zur Führung des Gegenbeweises nicht. Aus der Bescheinigung ergebe sich nicht, dass die C über eine ausreichende Bonität und eigenen Sicherungsmittel verfügt habe. Ebenso gehe hieraus nicht hervor dass die N-bank AG keine Sicherheiten verlangt hätte. Vielmehr sei bescheinigt, dass die Besicherung nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen erfolgt wäre.

Im Streitfall scheitere der Gegenbeweis ferner daran, dass die C von der G Bank bereits ein Darlehen erhalten habe, dass durch eine Gesellschafterbürgschaft abgesichert gewesen sei. Hierdurch werde dokumentiert, dass die Finanzierungsentscheidung der C bereits damals von der Gestellung von Sicherheiten durch andere Personen – hier der Klägerin – abhängig gewesen sei. Beim Drittvergleich dürften jedoch nur eigene Sicherheiten der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Bürgschaftsinanspruchnahme ist der Beklagte der Auffassung, ein Drittvergleich gemäß § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG sei nicht zu führen, da der Drittvergleich nur für Darlehen zur Anwendung komme und auch hier bereits auf die eigenen Sicherungsmittel abzustellen sei. Die Gewährung von Sicherheiten, wie die Erteilung einer Bürgschaft, sei unwiderruflich gesellschaftsrechtlich veranlasst. Im Rahmen der Garantieübernahme durch die Klägerin habe sich außerdem gezeigt, dass die eigenen Sicherungsmittel der C für das zu sichernde Geschäft nicht ausreichend gewesen seien.

Mögliche stille Reserven aus Anlage- und Umlaufvermögen stellten keine vergleichbaren Sicherheiten dar. Dies gelte insbesondere, wenn zwei fremde Dritte – die G Bank und die F Ltd. – auf diese möglichen Sicherheiten nicht vertraut und die Klägerin als Bürgin verpflichtet hätten. Die G Bank habe zusätzlich eine Sicherheit auf das Anlagevermögen in Anspruch genommen.

Der Beklagte bemerkt weiter, für Veranlagungszeiträume ab 2008 sei für Kapitalgesellschaften die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 vorrangig vor § 1 AStG, soweit § 1 AStG keine weiteren Rechtsfolgen vorsehe.

Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 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) betreffen Veranlagungszeiträume vor Inkrafttreten des JStG 2008, in denen Teilwertabschreibungen auf an ausländische Tochtergesellschaften gewährte Darlehen noch steuerlich abzugsfähig gewesen seien und eine Gewinnkorrektur nur nach § 1 AStG in Betracht gekommen sei. Beide Entscheidungen seien daher im Streitfall nicht einschlägig.

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG bleibe unbeeinflusst von der DBA-Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Die Teilwertabschreibung der Muttergesellschaft sei ein rein nationaler Vorgang, der sich weder bilanziell noch im

Rahmen der Einkünfteermittlung bei der Tochtergesellschaft auswirke. Eine Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA für § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG sei daher im Ergebnis zu verneinen.

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

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 14.03.2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2013 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Die Klägerin hat in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2008 außerordentliche Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt. Darin enthalten ist der hier streitige Betrag in Höhe von 3.463.790,83 €, der mit 141.343,65 € auf einer Wertberichtigung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der C, mit 1 Mio. € auf einer Teilwertabschreibung auf Darlehensforderungen gegenüber der C sowie mit 2.322.447,18 € auf einer Bürgschaftsinanspruchnahme wegen einer für die C übernommenen Garantie beruht.

1. Die Klägerin durfte diese Aufwendungen zunächst gewinnmindernd berücksichtigen, da zum 31.12.2008 hinsichtlich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie der Darlehensforderungen die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und in Bezug auf die Inanspruchnahme aus der Garantieübernahme zum 31.12.2008 zumindest die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG und § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) gegeben waren, wenn insoweit nicht sogar bereits eine Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der F Ltd. bestanden hat. Die Klägerin war wegen der Bürgschaftsinanspruchnahme jedenfalls zur Buchung eines entsprechenden Aufwandes berechtigt.

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 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 Gesamtkaufpreises 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 lassen. Danach sind bis zum Tag der Bilanzerstellung erlangte Kenntnisse über den Wert von Forderungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Auch der Umstand einer späteren (teilweisen) Erfüllung der Forderung kann deren Wert zum Bilanzstichtag aufhellen. Der Wertermittlung ist ein solcher Umstand jedoch nur zugrunde zu legen, wenn er spätestens am Tag der Bilanzerstellung verwirklicht worden ist. Nach dem Tag der Bilanzerstellung eingetretene Umstände oder erlangte Kenntnisse sind unbeachtlich (BFH-Urteil vom 20.08.2003 I R 49/02, BStBl II 2003, 941). Als derartige Umstände, die einen niedrigeren Teilwert rechtfertigen können, kommen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine schleppende Zahlungsweise, fehlende liquide Mittel sowie eine signifikante Überschuldung in Betracht. Der Bundesfinanzhof geht weiter davon aus, dass die Insolvenzgefahr eines Darlehensnehmers einen Anscheinsbeweis für eine Wertminderung einer Darlehensforderung darstellt (BFH-Urteil vom 29.05.2001 VIII R 10/00, BStBl II 2001, 747).

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

aa) Für die C ist am 10.11.2008 das Insolvenzverfahren nach britischem Recht eingeleitet worden. Zum Bilanzstichtag, dem 31.12.2008, durfte die Klägerin daher

mit dem Ausfall ihrer Forderungen aus Lieferungen und Leistungen rechnen und insoweit eine Teilwertabschreibung vornehmen. Unerheblich ist insoweit, dass die Klägerin im Jahr 2013 nach Abschluss der Liquidation der C eine Insolvenzquote erhalten hat. Denn dieser Umstand war zum 31.12.2008 noch nicht absehbar und daher auch nicht als wertaufhellender Umstand zu berücksichtigen.

bb) Eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG durfte die Klägerin ferner im Hinblick auf die der C gewährten Darlehen in Höhe von insgesamt 1 Mio. € vornehmen. Hierbei kann der Senat offen lassen, ob die Klägerin der C am 22.09.2008 und am 15.10.2008 tatsächlich Darlehen gewährt hat oder ob insoweit verdeckte Einlagen vorliegen. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermöglicht eine Teilwertabschreibung sowohl auf Forderungen als auch auf Beteiligungen. Bestand hinsichtlich der beiden durch die Klägerin gewährten Darlehen von vornherein keine Rückzahlungsabsicht, liegt keine Darlehensgewährung an die C, sondern eine verdeckte Einlage vor, die den Buchwert der Beteiligung erhöht. Die Teilwertabschreibung wäre in diesem Fall auf den erhöhten Beteiligungswert vorgenommen worden.

b) Ob im Hinblick auf die ab Januar 2009 durch die F Ltd. erfolgte Inanspruchnahme aus der Garantieübernahme zum 31.12.2008 lediglich eine Rückstellung zu bilden oder bereits eine Verbindlichkeit auszuweisen war, kann ebenfalls dahinstehen, da die Klägerin insoweit jedenfalls zu einer Aufwandsbuchung berechtigt war.

Nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB setzt die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten eine betrieblich veranlasste und konkretisierte Verbindlichkeit, die nach Entstehung, Grund und/oder Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss ist, voraus, für die die Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Verbindlichkeit besteht oder entstehen wird und der Steuerpflichtige daraus in Anspruch genommen wird. Der Steuerpflichtige muss mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen können. Die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zur Bildung einer Rückstellung nicht aus. Ferner müssen die künftigen Ausgaben sofort als Betriebsausgaben abziehbar sein. Sie dürfen also ihrer Art nach nicht als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sein (BFH-Urteil vom 18.12.2001 VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

Dies ist vorliegend bezogen auf die Inanspruchnahme aus der für die C abgegebenen Garantie der Fall. Die Übernahme der Garantie bzw. der Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der F Ltd. führt nicht zu Anschaffungskosten einer mittelbaren (über die A vermittelte) Beteiligung der Klägerin an der C, da der hier einschlägige Anschaffungskostenbegriff nicht die Zuführung von Fremdkapital, wie die Gewährung von Darlehen oder Bürgschaftsleistungen umfasst (BFH-Urteil vom 18.12.2001 VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733). Aufgrund der am 10.11.2008 erfolgten Einleitung des britischen Insolvenzverfahrens für die C musste die Klägerin zum 31.12.2008 zudem damit rechnen, von der F Ltd. aus der

Garantieübernahme ab dem Jahr 2009 – wie später auch tatsächlich geschehen – in Anspruch genommen zu werden.

Soweit der Senat davon ausgeht, dass die Inanspruchnahme aus der Garantie zum 31.12.2008 dem Grunde und der Höhe nach bereits ganz konkret bestimmt war, kommt – anstelle der Bildung einer Rückstellung – auch die Passivierung einer Verbindlichkeit in Betracht, denn zum Bilanzstichtag wird unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalles bereits festgestanden haben, dass eine Inanspruchnahme der Klägerin durch die F Ltd. erfolgen wird. Aufgrund des für die C nach britischem Recht eingeleiteten Insolvenzverfahrens zeichnete sich zum 31.12.2008 bereits ab, dass die C ihren Verpflichtungen gegenüber der F Ltd. nicht nachkommen können.

2. Der Beklagte hat diese Gewinnminderungen zu Recht gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 7 KStG dem Einkommen der Klägerin hinzugerechnet.

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 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) 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.

a) § 8b Abs. 3 Satz 3 sowie § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG jeweils 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 oder der Sicherheit, 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).

Entgegen der Auffassung der Klägerin wird die Wertberichtigung auf die Garantieübernahme in Höhe von 2.322.447,18 € daher auch von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG in der hier zu beurteilenden Fassung des JStG 2008 erfasst, obwohl die Garantieübernahme bereits im Jahr 2007 vereinbart wurde. Entscheidend ist insoweit, dass die Gewinnminderung aufgrund der Bürgschaftsübernahme erst im Jahr 2008 eingetreten ist, als mit der Einleitung des Insolvenzverfahrens nach britischem Recht klar wurde, dass die C die Ratenzahlungen auf das Darlehen der F Ltd. nicht erbringen können.

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.

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 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).

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 ff. KStG 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 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.

c) Obwohl die C eine ausländische Kapitalgesellschaft ist, fällt die Klägerin, die über die A zu mehr als 25 % an der C beteiligt ist, mit den geltend gemachten Gewinnminderungen aus der Darlehenshingabe, der Bürgschaftsinanspruchnahme sowie den Warenlieferungen in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 7 KStG. Zwar spricht § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG von einer mehr als 25 %igen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der

Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, und fehlt es bei nach ausländischem Recht gegründeten Körperschaften oftmals an einem Grund- oder Stammkapital. Dies führt jedoch nicht dazu, dass § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften keine Anwendung finden. Denn insoweit ist zu beachten, dass § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, die zweifelsfrei auch Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften erfasst, erweitern sollten. Demnach dürfen Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die kein Grund- oder Stammkapital im engeren Sinne hat, nicht von § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG ausgenommen werden (Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG-Komm., § 8b Rz. 227; Hölscher, UbG 2016, 72, 77).

d) Die Wertberichtigung auf die Darlehen in Höhe von insgesamt 1 Mio. € darf das Einkommen der Klägerin nach § 8b Abs. 3 KStG nicht mindern. Dies gilt, soweit die Darlehen tatsächlich als verdeckte Einlagen einzustufen sind, bereits über § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, bei dem kein Fremdvergleich möglich ist, oder, soweit echte Darlehensforderungen vorliegen, über das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, da der Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG insoweit nach Auffassung des Gerichts nicht gelingt. Der Senat kann daher weiter offen lassen, ob am 22.09.2008 und am 15.10.2008 verdeckte Einlagen oder Darlehensgewährungen erfolgt sind.

aa) Sollte hinsichtlich der Darlehen vom 22.09.2008 und vom 15.10.2008 aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs mit der Einleitung des Insolvenzverfahrens nach britischem Recht am 10.11.2008 sowie aufgrund der Kenntnisse der Klägerin über die finanzielle und wirtschaftliche Lage der C – 25.06.2008 Kenntnis über schlechtes Ergebnis per Mai 2008, 18.09.2008 Kenntnis über schlechtes Ergebnis per August 2008 und zugleich Genehmigung der Darlehensgewährungen durch den Aufsichtsrat, 14.10.2008 Kenntnis über Insolvenzureife aufgrund mündlicher Information durch das externe Beratungsunternehmen, 22.10.2008 Vorlage des Gutachtens zur wirtschaftlichen Lage der C – nicht von echten Darlehen, sondern von verdeckten Einlagen auszugehen sein, wäre die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung (und nicht auf die Darlehensforderungen) vorgenommen worden (siehe dazu bereits oben unter 1. a) bb), 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 möglich wäre. Denn eine verdeckte Einlage erhöht grundsätzlich den Buchwert der Beteiligung und eine nachfolgende Teilwertberichtigung der Beteiligung unterfällt der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG und nicht der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, so dass auch § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht eingreifen kann (Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG-Komm., § 8b Rz. 283; Hölscher, UbG 2016, 72, 74).

bb) Soweit der Senat hinsichtlich der Darlehen vom 22.09.2008 und vom 15.10.2008 – wie die Beteiligten – von einer Gewinnminderung durch eine Wertberichtigung auf Darlehensforderungen ausgeht, greifen insoweit § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 6 KStG. Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG entfällt im

Streitfall jedoch nicht, da der Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht gelingt.

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 7 KStG entfällt gemäß § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG, wenn der Nachweis gelingt, dass die Darlehensgewährung oder die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung einem Fremdvergleich standhält. § 8b Abs. 3 Satz 6 stellt darauf ab, ob auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen. Maßgebend ist somit nicht nur der Zeitpunkt der Darlehensgewährung, sondern auch jeder mögliche Kündigungstermin beim Eintritt der Krise (Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG-Komm., § 8b Rz. 311; Gosch, KStG-Komm., § 8b Rz. 279b, 279d). Nach der Gesetzesbegründung setzt die Fremdüblichkeit eine Verzinsung und Besicherung des Darlehens voraus. Darüber hinaus soll die Fremdüblichkeit nur gegeben sein, wenn das Darlehen beim Eintritt in die Krise tatsächlich zurückgefordert wird (BT-Drucks. 544/07, 95). Die Feststellungslast für die Fremdüblichkeit trägt der Steuerpflichtige (Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG-Komm., § 8b Rz. 311; Gosch, KStG-Komm., § 8b Rz. 279e).

Vorliegend misslingt der Klägerin der Fremdvergleich, denn die durch den Forderungsausfall eingetretene Gewinnminderung zeigt, dass die Besicherung der Klägerin im Ergebnis unzureichend war. Auf den Rückhalt im Konzern kann sich die Klägerin nicht berufen, da im Streitfall gerade die C auf den Konzernrückhalt angewiesen war, um Drittgläubiger zu befriedigen. In einer solchen Situation ist regelmäßig davon auszugehen, dass Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft nicht bedient werden (BFH-Urteil vom 24.06.2015 I R 29/14, BStBl II 2016, 258).

Dass andere Gläubiger, d.h. fremde Dritte, ebenfalls vergleichbare Einbußen erlitten haben, hat die Klägerin nicht nachgewiesen. Dies zeigt sich bereits daran, dass die Klägerin in dem nach britischem Recht geführten Insolvenzverfahren der C die Hauptgläubigerin war und die Forderungen der anderen Gläubiger wesentlich geringer waren.

Mit der vorgelegten Bestätigung der N-bank AG kann sich die Klägerin ebenfalls nicht exkulpieren. Da für den Fremdvergleich auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung abzustellen ist, müsste auch bei Finanzierungsbestätigungen durch andere Banken auf diesen Zeitpunkt abgestellt werden. Die N-bank AG räumt zwar ein, sie hätte der C ebenfalls einen Kredit gewährt, stellt hierbei aber auf den 01.09.2008 ab. Die Darlehensgewährungen durch die Klägerin sind hingegen am 22.09.2008 bzw. 15.10.2008 erfolgt. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährungen hatte die Klägerin aber weitergehende Informationen über die finanzielle Lage der C, die über den am 01.09.2008 gegebenen Erkenntnisstand hinausgingen. Denn die Klägerin hat erst am 18.09.2008 nähere Angaben zu dem schlechten Ergebnis der C per August 2008 erhalten. Das von der N-bank AG in den Blick genommene Datum, der 01.09.2008, entspricht demnach nicht dem Zeitpunkt der

Darlehensgewährung durch die Klägerin und auch nicht dem Kenntnisstand der Klägerin bei Einräumung der Darlehen. Ferner weist der Beklagte zutreffend darauf hin, dass die N-bank AG – anders als die Klägerin – durchaus Sicherheiten verlangt hätte, dass diese in der Bankbestätigung lediglich nicht konkret benannt worden seien. Einen Verzicht auf jegliche Sicherheiten, wie ihn die Klägerin ausgesprochen hat, hätte die N-bank AG nicht akzeptiert. Hätte die C einen Kredit bei der N-bank AG aufgenommen, wären die banküblichen Sicherheiten verlangt worden und zum Tragen gekommen. Insoweit hätte es durchaus nahegelegen, dass auch die N-bank AG die Übernahme einer Bürgschaft durch einen Dritten (hier gegebenenfalls die Klägerin) verlangt hätte. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der N-bank AG die fehlenden eigenen Sicherheiten der C bekannt gewesen sein dürften. In einer solchen Situation ist die Übernahme einer Bürgschaftsverpflichtung durch einen fremden Dritten durchaus üblich und unterfällt daher auch den banküblichen Sicherheiten.

e) Die Inanspruchnahme aus der Garantieübernahme wird von der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst, so dass die insoweit eingetretene Gewinnminderung in Höhe von 2.322.447,18 € grundsätzlich vom Steuerabzug ausgeschlossen ist. Hinsichtlich der Inanspruchnahme aus der Garantieübernahme gegenüber der F Ltd. kann sich die Klägerin auch nicht nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG exkulpieren.

Denn im Hinblick auf die Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für eine Darlehen hingegeben wurden, ist allein die gewählte Gestaltung steuerschädlich im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG in der Fassung des JStG 2008. Die Exkulpationsmöglichkeit des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG greift bereits ihrem Wortlaut nach nicht ein. Darüber hinaus könnte der Drittvergleich wegen der Beschränkung auf eigene Sicherungsmittel der Gesellschaft nicht erfolgreich geführt werden (Gosch, KStG-Komm., § 8b Rz. 279g; Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG- Komm., § 8b Rz. 312). Demnach scheidet der Fremdvergleich von vornherein aus, weil die Bürgschaft des Gesellschafters – hier der Klägerin – gerade das Sicherungsmittel ist, über das die darlehensnehmende Gesellschaft – hier die C – selbst nicht verfügt.

f) Der Beklagte hat ferner die Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 141.343,65 € zutreffend gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Verbindung mit § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG nicht anerkannt. Denn mindestens in Höhe der vom Beklagten angenommenen Warenlieferungen (d.h. mindestens in Höhe von 141.343,65 €) kann die Klägerin den Fremdvergleich nicht führen.

aa) Die streitigen Warenlieferungen unterliegen der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG.

§ 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 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 nicht gerecht.

Im Streitfall geht der Beklagte davon aus, dass bereits mit der Fälligkeit der einzelnen Forderungen aus den Warenlieferungen eine darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG vorliege. Der Beklagte räumt lediglich ein, dass für die Lieferungen bis zum 29.07.2008 der Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG gelinge.

Wenn der Beklagte § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG bereits mit der ersten Fälligkeit, also ab dem 05.06.2008, annimmt, dehnt er den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG nach Ansicht des erkennenden Gerichts zu weit aus. Für die Frage, ab wann eine der Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Leistung vorliegt, ist vielmehr auf die Kenntnisse der Klägerin von der wirtschaftlichen Lage der C abzustellen.

Dies führt im Streitfall im Ergebnis jedoch nicht zu einer anderweitigen Berücksichtigung der Warenlieferungen an die C, denn es liegen jedenfalls für alle Warenlieferungen ab dem 01.09.2008 (bzw. nach dem 29.07.2008) darlehensähnliche Rechtshandlungen vor. Demnach sind – wie vom Beklagten angenommen – Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 141.343,65 € von der Gewinnminderung des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG erfasst. Denn die ab dem 01.09.2008 bis zum 12.11.2008 an die C getätigten Lieferungen überschreiten mit 270.160,15 € einen Warenwert von 141.343,65 € deutlich. Insoweit wird auf die Anlage zum Schriftsatz des Beklagten vom 10.04.2013 Bezug genommen.

Die Klägerin wurde erstmals am 25.06.2008 über die schlechte wirtschaftliche Lage der C – zu diesem Zeitpunkt bezogen auf das Ergebnis des Monats Mai 2008 – informiert. Dennoch lieferte sie auch im Anschluss weiterhin Waren an die C, ohne sich besonders abzusichern. Aus den bis zum 29.07.2008 erfolgten Warenlieferungen, deren letzte Fälligkeit auf den 28.08.2008 datiert, waren

Forderungen in Höhe von insgesamt 301.961,63 € offen. Nachdem im August 2008 keine Lieferungen an die erfolgten, setzte die Klägerin ihre Warenlieferungen ab dem 01.09.2008 fort. Bei Fortsetzen der Warenlieferungen war die Fälligkeit der vorherigen Warenlieferungen bereits eingetreten und der Klägerin daher bewusst, dass sie in der Zeit vom 06.05.2008 bis zum 29.07.2008 Waren im Wert von 301.961,63 € an die C geliefert hatte, die von der C noch nicht bezahlt worden waren. Unter Berücksichtigung der Kenntnisse der Klägerin über das schlechte Ergebnis der C per Mai 2008 durfte der Beklagte daher alle folgenden Lieferungen ab dem 01.09.2008 als darlehensähnliche Rechtshandlungen im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG qualifizieren.

Der Wert der Warenlieferungen in der Zeit vom 01.09.2008 bis zum 12.11.2008 liegt selbst unter Abzug der nicht konkret zuzuordnenden Rücklieferungen aufgrund der geltend gemachten Eigentumsvorbehaltsrechte in Höhe von 125.014,00 € noch über dem hier streitigen Betrag von 141.343,65 €. D.h., selbst wenn das Gericht zugunsten der Klägerin alle Lieferungen aus der Betrachtung ausnimmt, bei denen es zu Rücklieferungen aufgrund der Eigentumsvorbehalte kam, verbleiben Warenlieferungen im Wert von mindestens 141.343,65 €, die als darlehensähnliche Rechtshandlungen nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG einzustufen sind.

bb) In nicht zu beanstandender Weise geht der Beklagte zudem davon aus, dass die ab dem 01.09.2008 erfolgten Warenlieferungen zumindest im Wert von 141,343,65 € dem Drittvergleich des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht Stand halten.

Maßgebend für den Fremdvergleich ist, ob ein fremder Dritter, der über dieselben Kenntnisse wie die Klägerin verfügte, ab dem 01.09.2008 weiter Waren an die C 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 für die ab dem 01.09.2008 getätigten Warenlieferungen mindestens im Wert von 141.343,65 € nicht gelingt.

Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin über die wirtschaftlich schlechte Lage der C per Mai 2008 informiert war und zudem am 01.09.2008 wusste, dass aus allen zuvor getätigten Warenlieferungen die Rechnungsbeträge – von insgesamt 301.961,63 € – noch offen waren. Bei den Lieferungen ab dem 22.09.2008 war der Klägerin ferner die anhaltend schlechte Ergebnislage der C per August 2008 bekannt. Zudem war der Aufsichtsrat der Klägerin bereits am 18.09.2008 darüber informiert worden, dass die C nur noch über liquide Mittel in Höhe von 107.000 GBP verfügte, die Banken nicht mehr bereit gewesen sind, der C weitere finanzielle Mittel zur Verfügung zu stellen, und die Schließung der C drohte, soweit die Klägerin ihrerseits der C keine Finanzmittel überließe. Ein fremder Dritter hätte in dieser Situation nicht ohne zusätzliche Sicherheiten an die C geliefert. Dies gilt insbesondere bereits deshalb, weil die Klägerin am 22.09.2008 nicht nur Waren an die C lieferte, sondern dieser zugleich einen Geldbetrag in Höhe von 500.000 € zur Verfügung stellte.

Die vereinbarten Eigentumsvorbehalte reichen nach Ansicht des Gerichts nicht aus, um die Klägerin nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG zu exkulpieren. Zwar stellt die Einräumung eines Eigentumsvorbehalts grundsätzlich ein adäquates Sicherungsmittel dar. Um dem Drittvergleich Stand halten zu können, hätte die Klägerin jedoch früher von diesem Sicherungsmittel Gebrauch machen müssen. Ein fremder Dritter hätte bei gleicher Kenntnislage die Waren frühzeitiger zurückgefordert oder sich andere Sicherheiten einräumen lassen, da die schlechte wirtschaftliche Lage der C und damit des Gefahr eines etwaigen Forderungsverlustes spätestens ab Mitte September 2008 bekannt waren.

Dass sich die Klägerin anders verhalten hat, als dritte Gläubiger der C, wird auch daran deutlich, dass die Klägerin deutlich höhere Forderungen gegen die C hatte als andere Gläubiger, und dass diese mit einem hohen Betrag bereits über 90 und zu einem Großteil sogar über 120 Tage fällig waren. Andere Gläubiger hatten im Wesentlichen deutlich geringe Außenstände bei der C und deren Forderungen waren überwiegend nur bis zu maximal 60 Tagen fällig. Nur ein sehr geringer Teil der Forderungen von fremden Dritten war zwischen 60 und 120 Tagen fällig. insoweit wird auf die Altersstrukturliste verwiesen, die die Klägerin als Anlage zur Körperschaftsteuererklärung 2008 einreichte.

g) Die im Hinblick auf die Wertberichtigung der Darlehensforderungen bzw. verdeckten Einlagen in Höhe von 1 Mio. €, die Inanspruchnahme aus der Garantieübernahme in Höhe von 2.322.447,18 € sowie die Wertberichtigung auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 141.343,65 € 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-MA entsprechende Regelung – hier durch Art. IV DBA-GB – gesperrt.

Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm´s length“ nach Art. 9 Abs. 1 des OECD-MA, der dem hier einschlägigen wortgleichen Art. IV DBA-GBR entspricht, steht der außerbilanziellen Hinzurechnung der Gewinnminderungen im Streitfall nicht entgegen.

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 ermöglihe, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (der Darlehenszins) seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. Er ermöglihe 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 scheitere 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, wie dem im Streitfall einschlägigen Art. IV DBA GBR.

Die zu § 1 AStG ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes sind auf den Streitfall nicht übertragbar. Eine Sperrwirkung des Art. IV DBA-GBR für § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des JStG 2008 ist nach Auffassung des Senats zu verneinen.

§ 1 AStG und § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG haben andere Zielrichtungen. Während § 1 AStG den Fremdvergleichsmaßstab bei grenzüberschreitenden Sachverhalten näher ausformt und damit grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen erfasst, handelt es sich bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG 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). Daher besteht kein Anlass, die von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG erfassten Teilwertabschreibungen, einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden völkerrechtlichen Regelung zu unterwerfen.

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 Satz 4 ff. KStG. Im Rahmen des § 8b Abs. 3 KStG räumt der Gesetzgeber über § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG 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 hingeebenen 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 erfassten Gewinnminderungen.

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

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 DBA mit einer Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vergleichbaren Regelung sind höchstrichterlich bislang noch nicht geklärt.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
- die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des

öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG