

FG Münster Urteil v. 14.05.2018 – 13 K 4040/15 K,G,F

Körperschaften Steuerfreiheit verdeckter Gewinnausschüttung nach § 8a KStG a.F. gemäß § 8b Abs. 1 KStG a.F.

KStG a.F. § 8b Abs 1 Satz 1; KStG a.F. § 8a Abs 1 Satz 1

Verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG in der für den VZ 2004 geltenden Fassung bleiben entgegen BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593, Tz. 27, bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 8b Abs. 1 KStG a.F. außer Ansatz.

FG Münster Urteil v. 14.05.2018 – 13 K 4040/15 K,G,F

Tatbestand:

Zu entscheiden ist, ob im Streitjahr 2004 verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8a des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung – KStG a.F. – bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben gem. § 8b Abs. 1 KStG a.F..

Die Klägerin hatte im Streitjahr die Rechtsform einer Aktiengesellschaft und firmierte als X. AG. Gegenstand ihres Unternehmens war die Leitung einer Unternehmensgruppe auf bestimmten Gebieten. Mit Gesellschafterbeschluss *von August* 2010 wurde die Klägerin im Wege des Formwechsels in die X2. GmbH umgewandelt. *Im März* 2016 beschloss die Gesellschafterversammlung die Änderung der Firma in die X1. GmbH.

Gesellschafter der Klägerin waren im Streitjahr die A. X. GmbH und die B. X. GmbH zu jeweils 50 %.

Im Streitjahr bestanden Organschaftsverhältnisse zwischen der Klägerin als Organträgerin und der X3. GmbH sowie der X4. GmbH als Organgesellschaften.

Die Klägerin ermittelte für das Streitjahr ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – und wies einen Jahresüberschuss laut Steuerbilanz von ... € aus, den sie ihren Steuererklärungen zu Grunde legte. In einer Anlage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 wies sie für die X4. GmbH den Erhalt ausländischer Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG a.F.

aus. Dazu gehörten auch die folgenden Beteiligungserträge in Form verdeckter Gewinnausschüttungen nach § 8a KStG a.F. (in €):

| | |
|-------------------------|-------------------|
| J. AG, Schweiz | ... |
| K. S.A.R.L., Frankreich | ... |
| L. SAS, Frankreich | ... |
| M. S.r.o., Tschechien | ... |
| Summe | 273.810,90 |

Diese Beträge seien aber zu kürzen um 5 % (13.690,55 €) gemäß § 8b Abs. 5 KStG a.F., so die Klägerin in der Anlage zur Körperschaftsteuererklärung 2004.

Der Beklagte veranlagte die Klägerin mit Bescheiden vom 12.9.2006 zunächst erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... führte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung u.a. für das Jahr 2004 durch. In ihrem Prüfungsbericht vom 20.1.2009 gelangten die Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, im Jahr 2004 seien die gemäß § 8a KStG a.F. in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifizierten Zinszahlungen der J. AG, der K. S.A.R.L., der L. SAS und der M. S.r.o. in Höhe von (abgerundet) insgesamt 273.810 € bei der Klägerin zu Unrecht gemäß § 8b Abs. 1 KStG a.F. steuerfrei behandelt worden. Zwar seien die Sachverhalte wegen des organschaftlich strukturierten Beteiligungsaufbaus bei der Klägerin als Organträgerin zu erfassen, da die Darlehen jeweils von der Klägerin vergeben worden seien und es sich beiden genannten ausländischen Gesellschaften um Beteiligungsgesellschaften der X4. GmbH handele, die als Organgesellschaft mit der Klägerin verbunden sei. Auf Nachforderung habe die Klägerin den Nachweis, dass die Zinszahlungen das Einkommen der jeweiligen Auslandsgesellschaft nicht gemindert hätten, jedoch nicht führen können. Die Rechtsfolgen des § 8a KStG a.F. träten deshalb aufgrund der ausdrücklichen Regelung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 15.7.2004 (Bundessteuerblatt – BStBl – I 2004, 593, Tz. 27) nicht ein.

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Prüfer an und erließ gemäß § 164 Abs. 2 AO Änderungsbescheide. Mit Bescheid vom 9.10.2009 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer auf ... € fest. Bei den Besteuerungsgrundlagen berücksichtigte er für die Klägerin als Organträgerin auch ein zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaften i.H.v. ... € abzüglich steuerfreier Bezüge bzw.

Gewinne im Sinne des § 8b Abs. 1 und 2 KStG a.F. der Organgesellschaften i.H.v. ... €. Der zuletzt genannte Betrag hatte im vorherigen Bescheid vom 12.9.2006 ... € betragen (Verminderung um 260.122 €). Ebenfalls am 9.10.2009 erließ der Beklagte einen Bescheid auf den 31.12.2004 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und stellte fest, eine gesonderte Feststellung sei nicht durchzuführen, weil ein verbleibender Verlust nicht bestehe. Der vorherige Bescheid vom 12.9.2006 hatte allerdings denselben Tenor enthalten. Darüber hinaus erließ der Beklagte einen Bescheid zum 31.12.2004 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG und § 38 Abs. 1 KStG, der Feststellungen zum steuerlichen Einlagekonto, zum durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapital, zum Körperschaftsteuerguthaben und zum Endbetrag i.S.d. § 36 Abs. 7 KStG aus dem Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999 (EK 02) enthielt.

Zudem setzte der Beklagte mit Gewerbesteuermessbescheid vom 9.10.2009 den Gewerbesteuermessbetrag für 2004 auf ... € fest.

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom 30.10.2009 Einspruch ein.

Im Laufe des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte am 22.9.2015 einen Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer und setzte diese auf ... € herab. Den Abzugsbetrag für Sachverhalte im Sinne des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG a.F. für die Klägerin als Organträgerin verminderte er aus unstreitigen Gründen auf ... €. Ergänzend erließ er am 22.9.2015 auch einen Änderungsbescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2004 sowie einen Änderungsbescheid zum 31.12.2004 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG und § 38 Abs. 1 KStG, welche die streitigen Sachverhalte nicht berührten.

Mit Teil-Einspruchsentscheidungen vom 25.11.2015 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Er entschied mit diesen Teil-Einspruchsentscheidungen auch über weitere Streitfragen, die nicht Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens sind.

Seine Entscheidungen begründete er damit, die Klägerin sei zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 KStG a.F. für die Zinszahlungen erfüllt seien. Die Klägerin als Darlehensgeberin sei jeweils zu mehr als 25 % mittelbar am Grund- bzw. Stammkapital der ausländischen Einzelgesellschaften (Darlehensnehmerinnen) beteiligt gewesen. Die Überlassung des Kapitals sei für mehr als ein Jahr vorgesehen und somit langfristig gewesen. Sowohl die Freigrenze von 250.000 € als auch das Verhältnis des Fremdkapitals zum Eigenkapital seien im Streitfall nicht entscheidend, da die Klägerin und ihre Tochtergesellschaften solche Gesellschaften seien, die den Holdinggesellschaften A. X. GmbH und B. X. GmbH nachgeordnet seien. Die gezahlten Vergütungen seien

also grundsätzlich als verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8a Abs. 1 KStG a.F. zu behandeln.

Bei den Darlehensnehmerinnen handle es sich jedoch um im Inland nicht steuerpflichtige Gesellschaften. Bei diesen könne im Zweifel keine außerbilanzielle Einkommenshinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung erfolgen, da der deutsche Staat keinen Einfluss auf die Besteuerung der ausländischen Gesellschaften habe. Soweit im Inland beim Anteilseigner die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG a.F. steuerfrei gestellt würde, entstünden nicht besteuerte „weiße Einkünfte“. Daher sehe das BMF-Schreiben vom 15.7.2004 (BStBl I 2004, 593) unter Tz. 27 vor, dass die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung und damit einhergehend die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG a.F. beim Anteilseigner nur insoweit gezogen werden dürften, als die Vergütungen bei der darlehensempfangenen Kapitalgesellschaft nicht das Einkommen gemindert hätten und dies im Einzelfall nachgewiesen werde. Da die notwendigen Nachweise im Streitfall nicht vorliegen würden, könnten die Rechtsfolgen des § 8b Abs. 1 KStG a.F. nicht gezogen werden.

Daraufhin hat die Klägerin am 21.12.2015 Klage gegen alle vorbezeichneten Bescheide erhoben, mit der sie begehrt, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8a KStG a.F. im Streitjahr bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

Ihre Klage begründet sie damit, die Zinszahlungen der ausländischen Tochtergesellschaften seien unstreitig nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln und damit nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. steuerfrei.

Diese Rechtsfolge, die sich aus dem Gesetz ergebe, trete ohne Erfüllung ungeschriebener weiterer Tatbestandsmerkmale ein. So komme es nicht darauf an, ob die darlehensempfangende Gesellschaft unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sei. Auch ein Nachweis, dass die gezahlten Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft gemindert hätten, wie es das BMF-Schreiben vom 15.7.2004 (BStBl I 2004, 593, Tz. 24) vorsehe, sei nicht erforderlich. Eine derartige Voraussetzung ergebe sich weder aus dem Gesetzeswortlaut des § 8a KStG a.F. noch des § 8b Abs. 1 KStG a.F.. Auch aus der Historie, der Gesetzssystematik oder dem Sinn und Zweck der Vorschriften ergebe sich keine derartige Anforderung. Der Gesetzgeber habe vielmehr die Möglichkeit einer teilweisen Nichtbesteuerung von Finanzierungszinsen in Fällen der „Outbound-Finanzierung“ erst durch das Jahressteuergesetz 2007 (vom 13.12.2006, Bundesgesetzblatt – BGBl I 2006, 2878 – KStG 2006 –) eingeschränkt, indem er § 8b Abs. 1 KStG um einen Satz 2 ergänzt habe, wonach die Steuerfreistellung nur anzuwenden sei, wenn sich die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Körperschaft nicht einkommensmindernd ausgewirkt habe. Diese Regelung sei aber nur für die Zukunft und nicht bereits im Streitjahr 2004 anwendbar, wie es in der Anwendungsregelung des § 34 Abs. 7 Satz 11 KStG 2006 explizit geregelt sei.

Dasselbe Ergebnis sei auch aus der Gesetzessystematik des § 8a KStG a.F. abzuleiten. Diese Vorschrift regelt, dass bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen die Vergütungen für Fremdkapital verdeckte Gewinnausschüttungen „sind“. Es handele sich also nicht um eine Rechtsfolgenverweisung, sondern um eine originäre verdeckte Gewinnausschüttung. Diese sei aber auf der Gesellschafterebene nicht abhängig von der Behandlung der Zahlung bei der Gesellschaft, sondern die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung trete selbstständig und unabhängig von der steuerlichen Auswirkung bei der Gesellschaft ein.

Dasselbe sei auch aus dem Sinn und Zweck der Norm zu folgern. Der Gesetzgeber habe sich zunächst dazu entschlossen, die steuerliche Erfassung von Auslandsdividenden durch die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 des Außensteuergesetzes – AStG – zu sichern und sie somit bei der Körperschaftsteuer nach § 8b Abs. 1 KStG a.F. grundsätzlich steuerfrei zu stellen. Die Einführung eines Korrespondenzprinzips, wie es in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG 2006 geregelt worden sei, habe zunächst nicht zur Diskussion gestanden. Ein solches Korrespondenzprinzip, wie es das zitierte BMF-Schreiben schon für das Streitjahr 2004 vorsehe, könne somit auch nicht durch den Sinn und Zweck der Norm gerechtfertigt sein.

Im Übrigen würden die Vorgaben der Tz. 27 des BMF-Schreibens vom 15.7.2004 auch gegen das Unionsrecht verstoßen. Die genannte Regelung des BMF-Schreibens knüpfe nämlich an eine „Fremdfinanzierung einer im Inland nicht steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft“ an und diskriminiere damit ausländische Gesellschaften unmittelbar. Damit liege ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – AEUV –, Amtsblatt der Europäischen Union – Abl EU – 2008, Nr. C-115, 47) und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV vor. Für diese Ungleichbehandlung bestehe keine Rechtfertigung durch Gründe des Allgemeininteresses. Insbesondere könne sich der Beklagte nicht darauf berufen, ohne die Verwaltungsregelung im BMF-Schreiben vom 15.7.2004 bestünde theoretisch die Gefahr von „weißen Einkünften“. Denn die Entstehung einer möglichen Besteuerungslücke oder Steuermindereinnahmen seien nicht als Missbrauch anzusehen; im Übrigen sei eine solche theoretische Gefahr vom Europäischen Gerichtshof – EuGH – auch nicht als Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung anerkannt (z.B. EuGH-Urteile vom 17.9.2015 C-589/13 „F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt“, juris; vom 12.12.2002 C-324/00 „Lankhorst-Hohorst“, Abl EU 2003, Nr. C 31, 2).

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 22.9.2015, den Bescheid vom 22.9.2015 auf den 31.12.2004 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer, den Bescheid vom 22.9.2015 zum

31.12.2004 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG und § 38 Abs. 1 KStG und den Gewerbesteuermessbescheid für 2004 vom 9.10.2009, jeweils in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidungen vom 25.11.2015, zu ändern und den Ansatz der steuerfreien Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG der Organgesellschaften um 273.810,90 € (vorbehaltlich der 5 %-Kürzung gem. § 8b Abs. 5 KStG) zu erhöhen.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Er sieht sich in seiner Auffassung durch das BMF-Schreiben vom 15.7.2004 (BStBl I 2004, 593) gebunden.

Der Berichterstatter des Senats hat am 26.2.2018 einen Erörterungstermin durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen. Die Beteiligten haben im Erörterungstermin übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe:

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gem. § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO – ohne mündliche Verhandlung.

Die Klage hat ganz überwiegend Erfolg.

I.

Die Klage ist unzulässig in Bezug auf den Bescheid vom 22.9.2015 auf den 31.12.2004 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und den Bescheid vom 22.9.2015 zum 31.12.2004 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG und § 38 Abs. 1 KStG, jeweils in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 25.11.2015. Bezüglich beider Bescheide fehlt der Klägerin die erforderliche Beschwerde.

Der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer ist im angefochtenen Bescheid in derselben Weise festgestellt worden wie im vorherigen Bescheid vom 12.9.2006, nämlich in der Weise, dass eine gesonderte Feststellung nicht durchzuführen sei, weil ein verbleibender Verlust nicht bestehe. Dementsprechend ist die Klägerin durch den Änderungsbescheid nicht beschwert.

Auch in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist eine Beschwerde nicht erkennbar. Die aufgeworfene Streitfrage hat auf die in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen keinen Einfluss. Der Bescheid betraf lediglich das steuerliche Einlagekonto, das durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital, das

Körperschaftsteuerguthaben sowie den Endbestand gem. § 36 Abs. 7 KStG zum sog. EK 02. Auf die Höhe der genannten Beträge haben Ausschüttungen von Tochtergesellschaften an die Klägerin keine Auswirkung. Der Endbestand gem. § 36 Abs. 7 KStG zum EK 02 konnte sich nach dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (vgl. die Überschrift zum sechsten Teil des KStG) nicht mehr erhöhen. Die Ausschüttungen der Tochtergesellschaften aus dem Jahr 2004 blieben daher ohne Auswirkung auf diesen Bescheid. Die vorgenannten Beträge sind daher im Feststellungsbescheid zum 31.12.2004 zutreffend in der gleichen Höhe festgestellt worden wie im Feststellungsbescheid zum 31.12.2003.

II.

Im Übrigen ist die Klage begründet.

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 22.9.2015 und der Gewerbesteuermessbescheid für 2004 vom 9.10.2009, jeweils in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidungen vom 25.11.2015, sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat es zu Unrecht versagt, die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8a KStG a.F. bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin gem. § 8b Abs. 1 KStG a.F. außer Ansatz zu lassen.

1) Die Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 KStG a.F. für verdeckte Gewinnausschüttungen sind im Streitfall erfüllt, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

Gem. § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. (in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl I 2003, 2840 – „Korb-II-Gesetz“) sind Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen. Wenn eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist, gilt dies nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. nur soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn, die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können. Diese Fassung des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. ist gemäß § 34 Abs. 6a KStG a.F. (i.d.F. des „Korb-II-Gesetzes“) erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31.12.2003 beginnt, mithin auch im Streitjahr 2004.

Darüber hinaus enthält § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG a.F. besondere Regelungen für Vergütungen für Fremdkapital, das ein Anteilseigner einer der Kapitalgesellschaft nachgeordneten Kapitalgesellschaft zuführt.

Die Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne der vorstehenden Regelungen sind im Streitfall erfüllt. Die Klägerin ist zu mehr als 25 % mittelbar am Grund- bzw. Stammkapital der ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die Kapitalüberlassungen waren langfristig, nämlich für länger als ein Jahr vorgesehen. Auch ein Ausnahmefall im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 4 Satz 2 KStG a.F. lag – zwischen den Beteiligten unstreitig – nicht vor.

Die Klägerin hat die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen in nicht zu beanstandender Weise mit 273.810,90 € beziffert. Der Beklagte hat hiergegen keine Einwendungen erhoben.

2) Diese verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von 273.810,90 € sind bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. außer Ansatz zu lassen. Da in den angefochtenen Bescheiden der Ansatz der steuerfreien Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG a.F. der Organgesellschaften bei der Klägerin als Organträgerin diesen Betrag bislang nicht umfasste, ist der Ansatz entsprechend zu erhöhen – unter weiterer Berücksichtigung der Kürzung gem. § 8b Abs. 5 KStG a.F.

Gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. bleiben Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Bezüge im Sinne des Satzes 1 sind gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. auch Einnahmen aus bestimmten Veräußerungen sowie bestimmte weitere Einnahmen im Zusammenhang mit Dividendenansprüchen.

Zu den vorgenannten Bezügen gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

a) Unter Berücksichtigung des Wortlauts des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. bleiben die verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von 273.810,90 € bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin außer Ansatz.

Wie oben unter II.1. beschrieben, handelt es sich bei den streitigen Zinszahlungen um verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8a Abs. 1 KStG a.F., da die Vergütungen für Fremdkapital nach der gesetzlichen Anordnung verdeckte Gewinnausschüttungen „sind“. Anders als in der vor dem 1.1.2004 geltenden Fassung des § 8a Abs. 1 KStG gelten die Fremdkapitalvergütungen also nicht bloß im Wege einer Fiktion als verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern es handelt sich nach der gesetzlichen Anordnung in vollem Umfang um verdeckte Gewinnausschüttungen.

Die verdeckten Gewinnausschüttungen gehören zu den Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Damit liegen Bezüge vor, die gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. außer Ansatz bleiben. Weitere Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung sieht § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. nicht vor.

b) Entgegen der im BMF-Schreiben vom 15.7.2004 (BStBl I 2004, 593) vertretenen Auffassung, der sich der Beklagte angeschlossen hat, kann die Rechtsfolge des §

8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht werden.

Nach dem BMF-Schreiben vom 15.7.2004 (BStBl I 2004, 593, unter Tz. 27) treten im Falle der Fremdfinanzierung einer im Inland nicht steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer verdeckten Einlage infolge des § 8a KStG für die inländischen Beteiligten in dem Umfang ein, in dem die gezahlten Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft gemindert haben und dies im Einzelfall nachgewiesen wird.

Eine solche tatbestandliche Voraussetzung kann weder aus dem Wortlaut der Vorschrift noch aus deren Sinn und Zweck noch im Wege einer teleologischen Reduktion hergeleitet werden (im Ergebnis ebenso Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 64; Gosch in Gosch, KStG, 3. Auflage, § 8b Rz. 115, Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz. 29; Lüdicke in Schön [Hrsg.], Einkommen aus Kapital, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft – DStJG –, Bd. 30 [2007], S. 289, 300).

aa) Die im BMF-Schreiben vom 15.7.2004 genannten Voraussetzungen ergeben sich nicht aus dem Wortlaut des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.

Der Wortlaut des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. enthält keine Einschränkung der Steuerbefreiung für Fälle der Fremdfinanzierung einer im Inland nicht steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, wie sie das BMF-Schreiben vom 15.7.2004 vorsieht.

Vielmehr hat der Gesetzgeber eine Einschränkung im Wortlaut des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG erst durch das Jahressteuergesetz 2007 eingeführt – allerdings ohne Begrenzung auf Auslandssachverhalte. Gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG 2006 (in der Fassung des Gesetzes vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878) gilt § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Hierbei handelt es sich um das sog. „materielle Korrespondenzprinzip“. Im Streitfall konnte die Klägerin diese Voraussetzung nicht nachweisen, da es sich bei den leistenden Körperschaften um ausländische Gesellschaften handelt. Die genannte Vorschrift des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG 2006 ist jedoch nach der Anwendungsregelung des § 34 Abs. 7 Satz 11 KStG 2006 erstmals auf Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG anzuwenden, die nach dem 18.12.2006 zugeflossen sind. Im Streitfall sind die Bezüge im Jahr 2004 zugeflossen, so dass diese Regelung nach ihrem Wortlaut im Streitfall nicht anzuwenden ist.

bb) Die im zitierten BMF-Schreiben vom 15.7.2004 vorgesehene tatbestandliche Voraussetzung ergibt sich auch nicht aus dem Sinn und Zweck des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F..

Der Gesetzgeber hat bei der Einführung dieser Vorschrift das Ziel verfolgt, eine „allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung für inländische und ausländische Beteiligungserträge“ einzuführen (BT-Durcks. 14/2683, Seite 124). Er wollte Beteiligungserträge explizit „allgemein“ und ohne weitere Voraussetzungen von der Besteuerung befreien, und dies sowohl für inländische als auch für ausländische Beteiligungserträge. Dies entspricht dem Sinn und Zweck des Halbeinkünfteverfahrens, wonach Gewinne lediglich auf der Ebene der sie erwirtschaftenden Körperschaft und weiterhin bei einer natürlichen Person als Anteilseigner besteuert werden, nicht aber bei Ausschüttungen an zwischengeschaltete Körperschaften. § 8b Abs. 1 KStG a.F. bezweckte, zur Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen sicherzustellen, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BGBl I 2010, 1766, unter A.I. der Gründe). Deshalb waren solche Bezüge bei der vereinnahmenden Kapitalgesellschaft ohne weitere Voraussetzung bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen.

Der Gesetzgeber verfolgte diesen gesetzgeberischen Zweck auch unabhängig davon, ob die ausschüttende Kapitalgesellschaft unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig war. Die Behandlung von Bezügen von ausländischen Gesellschaften hat der Gesetzgeber nämlich in Sonderregelungen erfasst (§§ 7 ff AStG), die im Streitfall – zwischen den Beteiligten unstreitig – nicht einschlägig sind.

cc) Die im zitierten BMF-Schreiben vom 15.7.2004 vorgesehenen weiteren Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der verdeckten Gewinnausschüttung können auch nicht im Wege einer teleologischen Reduktion des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. hergeleitet werden.

Eine teleologische Reduktion zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen (Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 12.12.2007 X R 31/06, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 219, 498, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2008, 344; vom 26.6.2007 IV R 9/05, BStBl II 2007, 893).

Werden verdeckte Gewinnausschüttungen einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz gelassen, so ist es – worauf der Beklagte in seiner Teil-Einspruchsentscheidung zu Recht hinweist – zumindest denkbar, dass nicht besteuerte „weiße Einkünfte“ entstehen, weil nicht geklärt ist, ob die Einkünfte bei der ausländischen Gesellschaft der Besteuerung unterlegen haben. Dieser Einwand führt aber lediglich zu der Schlussfolgerung, dass die gesetzgeberische Entscheidung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F., Bezüge von Kapitalgesellschaften ohne weitere Voraussetzung bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu

lassen, rechtspolitisch verfehlt erscheint. Dies rechtfertigt nach der zitierten Rechtsprechung jedoch gerade keine Einschränkung des Wortlauts des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. in dem Sinne, dass die Steuerbefreiung von weiteren Voraussetzungen abhängig zu machen ist.

Vielmehr führt eine auf den Wortlaut abstellende Auslegung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. nicht – wie es eine teleologische Reduktion nach der zitierten Rechtsprechung erfordern würde – zu einem sinnwidrigen Ergebnis. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. diene dem Zweck, zur Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen sicherzustellen, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BGBl I 2010, 1766). Das Ergebnis der Steuerbefreiung der Bezüge ausländischer Beteiligungsgesellschaften war in Bezug auf diesen Gesetzeszweck nicht sinnwidrig. Denn die Steuerbefreiung diene auch in diesem Fall dazu, die Besteuerung auf die Ebenen einerseits der einkünfteerzielenden Gesellschaft und andererseits des ersten Gesellschafters in der Beteiligungskette, der eine natürliche Person ist, zu beschränken. Damit wurden auch im Falle einer ausländischen Beteiligung wirtschaftliche Doppelbelastungen verhindert, die entstehen konnten, wenn die Einkünfte bei der ausländischen Gesellschaft der Besteuerung unterlegen haben.

dd) Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob die Vorgaben der Tz. 27 des BMF-Schreibens vom 15.7.2004 auch gegen das Unionsrecht verstoßen, weil die genannte Regelung des BMF-Schreibens an eine „Fremdfinanzierung einer im Inland nicht steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft“ anknüpfe und damit ausländische Gesellschaften unmittelbar diskriminiere, kann vor diesem Hintergrund dahinstehen.

3) Von den Bezügen i.H.v. 273.810,90 € gelten gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG a.F. 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

III.

Die Entscheidung, dass der Beklagte die festzusetzenden Beträge zu errechnen hat, beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Zwar war die Klägerin in Bezug auf zwei Feststellungsbescheide unterlegen. Hierbei handelt es sich jedoch nur um einen geringen Teil des Unterliegens, so dass die Kosten dem Beklagten ganz aufzuerlegen waren.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nicht zuzulassen.

Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor. Eine zu klärende Rechtsfrage hat regelmäßig keine

grundsätzliche Bedeutung, wenn sie – wie im Fall des § 8b Abs. 1 KStG a.F. – ausgelaufenes Recht betrifft. In einem solchen Fall müssen besondere Gründe vorliegen, die ausnahmsweise eine Abweichung von dieser Regel rechtfertigen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 13.12.2012 X B 211/11, BFH/NV 2013, 546 m.w.N.). Eine Rechtsfrage, die ausgelaufenes Recht betrifft, hat grundsätzliche Bedeutung, wenn sie sich entweder mit Blick auf eine Nachfolgeregelung oder in einer nicht ganz unerheblichen Zahl noch anhängiger Verfahren stellt (so BFH-Beschlüsse vom 13.12.2012 X B 211/11, BFH/NV 2013, 546; vom 26.10.2011 IV B 96/10, BFH/NV 2012, 285). Dies ist hier nicht der Fall, da das KStG in der Fassung des Gesetzes vom 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878, Jahressteuergesetz 2007) in § 8b Abs. 1 KStG um einen Satz 2 ergänzt wurde, der die hier vorliegende Rechtsfrage abweichend regelt. Es ist auch nicht erkennbar, dass die Rechtsfrage eine nicht ganz unerhebliche Zahl noch anhängiger Verfahren betreffen würde.