Urteil vom 11. November 2015, I R 57/13

Zinsschranke - Gesellschafter-Fremdfinanzierung

BFH I. Senat

EStG § 4h Abs 1, EStG § 4h Abs 2 S 1 Buchst c, KStG § 8a Abs 1, KStG § 8a Abs 3 S 1, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. Juli 2013, Az: 6 K 226/11

Leitsätze

Bei der Prüfung der 10 %-Grenze, ob zur Anwendung der sog. Zinsschranke eine "schädliche" Gesellschafter-Fremdfinanzierung i.S. des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des UntStRefG 2008 vorliegt (Rückausnahme zum sog. Eigenkapital- und Konzernvergleich des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung), sind Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter nicht zusammenzurechnen (gegen BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 718, Rz 82 Satz 2) .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11. Juli 2013 6 K 226/11 aufgehoben.

Die Körperschaftsteuer 2008 wird unter Abänderung des Bescheids vom 14. September 2009 auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn der Ansatz nichtabziehbarer Zinsen von 2.697.826 € unterbleibt; entsprechend ist der verbleibende Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2008 festzustellen.

Die Berechnung der Steuer und der Höhe der Feststellung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Zinsaufwendungen infolge der Anwendung der sog. Zinsschranke (§ 4h des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen --Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung-- vom 16. Juli 2009, BGBl I 2009, 1959, BStBl I 2009, 782 --EStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes --UntStRefG-- 2008 vom 14. August 2007, BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630 --KStG 2002 n.F.--) im Streitjahr 2008 einkommenserhöhend anzusetzen sind, was im Streitfall voraussetzt, dass bei der Bemessung der 10 %-Grenze des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. die Vergütungen für Fremdkapital an qualifiziert beteiligte Gesellschafter zusammenzurechnen sind.

2 Die im Jahre 2011 errichtete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist als übernehmender Rechtsträger nach Maßgabe eines Verschmelzungsvertrags vom ... 2012 mit der B GmbH verschmolzen worden. An der B GmbH waren im Streitjahr beteiligt:

F	125.000 €
G	62.500 €
H	2.500 €

I L.P.	465.700 € (37,26 %)
I GmbH & Co. KG	414.200 € (33,14 %)
I Coinvest GmbH & Co. KG	120.000 €
Summe	1.250.000 €
ab 3. Juli 2008 zusätzlich:	
J GmbH & Co. KG	42.900 €
K	44.150 €
L	37.950 €
Summe	125.000 €
ab 3. Dezember 2008 zusätzlich:	
M	12.500 €
Summe insgesamt	1.387.500 €

3 Damit waren an der B GmbH während des gesamten Streitjahrs zu über 25 % beteiligt die I L.P. (37,26 % bis 33,56 %) und die I GmbH & Co. KG (33,14 % bis 29,85 %).

4 Im Jahr 2007 schloss die B GmbH als Organträgerin einen Ergebnisabführungsvertrag mit ihrer Tochtergesellschaft N GmbH als Organgesellschaft mit Wirkung ab 1. Januar 2008 ab. Die N GmbH verschmolz als übernehmender Rechtsträger in 2008 mit der Tochtergesellschaft der B GmbH, der O AG. Die B GmbH war im Streitjahr darüber hinaus an drei ausländischen Gesellschaften zu je 100 % beteiligt.

5 In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr erklärte die B GmbH unter Ansatz von Vergütungen für Fremdkapital in Höhe von 3.745.795 € einen Jahresfehlbetrag von 140.737 €; Zinsen für Gesellschafter-Darlehen beliefen sich auf 1.084.383 €, wovon 398.008 € auf I L.P. und 353.918 € auf I GmbH & Co. KG entfielen.

6 Aus einem zum 31. Dezember 2007 erstellten Teilkonzernabschluss der B GmbH einschließlich der N GmbH (Organkreis) ergab sich bei einer Bilanzsumme von 61.356.645 € ein Eigenkapital von 6.447.273 € und damit eine Eigenkapitalquote von 10,5 %. Der Konzernabschluss zum 31. Dezember 2007 wies bei einer Bilanzsumme von 59.448.516 € ein Eigenkapital von 4.475.096 € und damit eine Eigenkapitalquote von 7,53 % aus. Daraus folgerte die B GmbH, die sog. Zinsschranke sei wegen § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. nicht anzuwenden. Die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 KStG 2002 n.F. sei nicht erfüllt: Der Gesamtzinssaldo i.S. des § 4h EStG 2002 n.F. der Organschaft belaufe sich auf 4.043.860 €, im Einzelnen:

Zinsaufwand Organträger	3.745.795 €
Zinsertrag Organträger	0 €
Zinsaufwand Organgesellschaft	336.965 €
Zinsertrag Organgesellschaft	- 38.900 €
	4.043.860 €,

und die Grenze von 10 % i.S. des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. werde bezogen auf den (höchsten) Zinsanteil aller wesentlich Beteiligten (hier: die Fondsgesellschaft I L.P. - 398.008 €) nicht überschritten; eine

Zusammenrechnung der Zinsaufwendungen an mehrere Beteiligte sei im Gesetz nicht vorgesehen. Die B GmbH begehrte nach dem Inhalt der Körperschaftsteuererklärung die Festsetzung einer Körperschaftsteuer für 2008 von 0 € und die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2008 von 3.055.955 €.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags hingegen nicht abziehbare Zinsen von 2.697.826 €, im Einzelnen:

Summe der Zinsaufwendungen		4.082.760 €
Jahresergebnis	- 140.737 €	
zzgl. Gewerbesteuer	165.000 €	
zzgl. Abschreibungen	548.324 €	
zzgl. Zinsaufwand	4.082.760 €	
abzgl. Zinsertrag	- 38.900 €	
Summe	4.616.447 €	
davon 30 % abziehbar		1.384.934 €
Differenz = nicht abziehbar		2.697.826 €.

8 Die dagegen erhobene Klage blieb weitgehend erfolglos; das Niedersächsische Finanzgericht (FG) setzte in seinem Urteil vom 11. Juli 2013 6 K 226/11 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 1790) die Körperschaftsteuer herab (Verminderung der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen um 38.900 €) und stellte den Verlustvortrag entsprechend fest.

9 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde, und die Körperschaftsteuer 2008 auf 0 € herabzusetzen sowie den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. Dezember 2008 auf 3.055.955 € festzustellen.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); es hat sich, ohne einen Antrag zu stellen, der Rechtsauffassung des FA angeschlossen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Klage wird stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der sog. Zinsschranke gemäß § 4h Abs. 1 und 2 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. vorliegen. Denn die Klägerin kann sich auf die tatbestandliche Ausnahme des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F. berufen: Auf an ihr qualifiziert (über 25 %) beteiligte Gläubiger der Fremdkapitalvergütungen entfallen nicht mehr als 10 % ihrer die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen, sodass die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. nicht erfüllt ist.

13 1. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4h Abs. 1 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. für eine Abzugsbeschränkung liegen in Anbetracht des negativen Zinssaldos, der die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F. übersteigt, vor. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig und bedarf keiner näheren Erörterungen.

14 2. Die Rechtsfolge der sog. Zinsschranke tritt allerdings nicht ein, da sich die Klägerin auf § 4h Abs. 2 Satz 1

Buchst. c EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F. berufen kann. Die Voraussetzungen des sog. Eigenkapital- und Konzernvergleichs sind im Streitfall --was ebenfalls zu Recht unter den Beteiligten nicht im Streit steht-- erfüllt. Die Anwendung ist auch nicht nach § 8a Abs. 3 KStG 2002 n.F. ausgeschlossen. Die Vergütungen für Fremdkapital an die im gesamten Streitjahr wesentlich beteiligten I L.P. und I GmbH & Co. KG stellen zwar Gesellschafterfremdfinanzierungen i.S. des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. dar. Die Zinsaufwendungen im Rahmen dieser Gesellschafterfremdfinanzierungen überstiegen mit jeweils 398.008 € bzw. 353.918 € aber nicht die Grenze von 10 % des negativen Zinssaldos (404.386 €).

15 a) Nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. ist § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. nur anzuwenden, "wenn die Vergütungen für Fremdkapital der Körperschaft ... an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahe stehende Person ... oder einen Dritten, der auf den ... Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen ... betragen und die Körperschaft dies nachweist", und wenn es sich bei einer Gesellschafterfremdfinanzierung um in der Konzernbilanz ausgewiesene Verbindlichkeiten handelt (dort Satz 2). Die Entlastung durch § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. steht daher nur für jene Kapitalgesellschaften offen, die nachweisen, dass ihre Fremdkapitalvergütungen zu mindestens 90 % des negativen Zinssaldos an nicht qualifiziert beteiligte Gesellschafter fließen. Insoweit unterstellt der Gesetzgeber den qualifiziert beteiligten Gesellschaftern aufgrund des Umfangs der kapitalmäßigen Beteiligung an der Körperschaft einen maßgebenden Einfluss auf die Finanzierungsverhältnisse des Unternehmens (z.B. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a Rz 109).

16 b) Aus dem Regelungswortlaut des Satzes 1 ("... an einen ... Gesellschafter ...") wird teilweise abgeleitet, dass jeder qualifiziert Beteiligte (ggf. unter zusammenfassender Betrachtung mit diesem nahestehenden Personen und auf diesen rückgriffsberechtigten Dritten) im Sinne der Vorschrift isoliert betrachtet werden muss --d.h. die Zinssaldo-Grenze auf jeden Gesellschafter getrennt angewendet wird--, was im Ergebnis den Anwendungsbereich der belastenden Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. einschränkt (dafür z.B. Althoff/Taron, Steuern und Bilanzen 2012, 99, 101 f.; G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8a KStG Rz 92, 164; Goebel/Eilinghoff/Kim, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2008, 630, 639; Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010, 515, 517; Blümich/ Heuermann, § 8a KStG Rz 34 i.V.m. Rz 28; Mattern in Schnitger/ Fehrenbacher, KStG, § 8a Rz 202, 498; Streck/Schwedhelm, KStG, 8. Aufl., § 8a Rz 41, 63; Stangl in Rödder/Herlinghaus/ Neumann, KStG, § 8a Rz 250; Stöber in Lademann, KStG, § 8a Rz 159). Nach anderer Ansicht findet eine Addition der an den angeführten Personenkreis geleisteten Fremdkapital-Vergütungen nach Art einer Gesamtbetrachtung statt (dafür z.B. Dörfler in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8a Rz 76; Gosch/Förster, KStG, 3. Aufl., § 8a Rz 248; Möhlenbrock, Die Unternehmensbesteuerung 2008, 1, 11; Oellerich in Mössner/Seeger, KStG, 2. Aufl., § 8a Rz 417, 516; Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Rz 23; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4h Rz C 51); diese Auffassung entspricht auch der Verwaltungspraxis (BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 718, Rz 82, dort Satz 2).

17 c) Der erkennende Senat folgt angesichts des insoweit eindeutigen Wortlauts der ersteren Auslegung. Gesetzessystematische Gründe, die die Gegenansicht für sich haben mögen, können wegen des grundlegenden Erfordernisses, die Eingriffsvoraussetzungen klar und eindeutig zu formulieren, eine Belastung nicht rechtfertigen.

18 aa) Der Regelungswortlaut ist im Sinne einer auf den einzelnen Gesellschafter bezogenen Sicht eindeutig ("an einen Gesellschafter"). Der Gesetzgeber hat den Gesichtspunkt einer Gesamtbetrachtung mehrerer Gesellschafter im Wortlaut nicht angelegt. Dazu hätte aber Anlass bestanden, was z.B. mit Blick auf die Beteiligungsquote die Vorgängerregelung des § 8a Abs. 3 Satz 2, 3 KStG 2002 i.d.F. vor dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 belegt (s. z.B. Streck/Schwedhelm, a.a.O., § 8a Rz 41). Auch in anderen Sachzusammenhängen werden vom Gesetzgeber Regelungen, die eine Gesamtbetrachtung für betriebsbezogene Merkmale anweisen, eindeutig formuliert (zur Anteilserwerbsquote s. § 8c Satz 3 KStG 2002 n.F.).

19 bb) Es ist zwar einzuräumen, dass die Zinsschrankenregelung in § 4h EStG 2002 n.F./§ 8a KStG 2002 n.F. den Betriebsausgabenabzug der gesamten Fremdkapitalvergütungen auf der Ebene der Einkünfteermittlung des Betriebs betrifft, was auf eine Betriebsbezogenheit aller Tatbestands- und Regelungsausnahmevoraussetzungen bezogen werden könnte und damit auch die Anwendung der Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. einschließen würde. Und der Zweck der Regelung, Finanzierungsgestaltungen zwischen einer Körperschaft und ihrem Anteilseigner zu verhindern (BTDrucks 16/4841, S. 74 f.), mag besser verwirklicht werden können, wenn der vom Gesetzgeber typisierend festgelegte Rahmen "unschädlicher Gestaltungseffekte" von Gesellschaftern mit Einfluss auf die Finanzierungsverhältnisse durch eine besondere personelle Verteilung der Finanzierungsaufgabe

nicht faktisch verdreifacht werden könnte (s. insoweit auch G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8a Rz 92; Stöber in Lademann, a.a.O., § 8a Rz 158). Gerade angesichts der weitreichenden Belastungseffekte der Regelung, die auf der Grundlage weitgehend pauschalierender Annahmen zur "angemessenen Fremdfinanzierung" das Grundprinzip des Betriebsausgabenabzugs beeinträchtigt, sind die Eingriffsvoraussetzungen aber klar und eindeutig zu formulieren, was eine vorrangig gesetzeszweckorientierte Ausdehnung verbietet (ebenso z.B. G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8a KStG Rz 159; Stangl in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8a Rz 250).

20 d) Die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt erfüllt, die dort angeführte Grenze beziehe sich auf eine Gesamtbetrachtung des jeweiligen qualifiziert beteiligten Gesellschafters und "eine diesem nahe stehende Person ... oder einen Dritten, der auf den ... Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann" (gegenläufig --auch insoweit für eine separierende Betrachtung jeder einzeln angeführten Sachgruppe-- z.B. Blümich/Heuermann, § 8a KStG Rz 34 i.V.m. Rz 28).

21 Das FG hat seine Entscheidung zwar alternativ ("überdies", S. 11 des Urteilsabdrucks/letzter Absatz) damit begründet, die Klägerin habe "trotz Aufforderung des Nachweises lediglich behauptet, keiner der Fremdkapitalgeber sei eine nahestehende Person zu einem wesentlich beteiligten Gesellschafter, kein Gesellschafter der beteiligten Gesellschaften sei an einer oder mehreren dieser Gesellschaften wesentlich beteiligt oder könne diese beherrschen, die beteiligten Gesellschaften seien auch nicht untereinander beteiligt und Drittgläubiger könnten nicht auf andere Gesellschaften außerhalb des Konzernkreises zugreifen". Insoweit ist dem Urteil allerdings eine belastbare Prüfung angesichts der von der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren erteilten Informationen zu den Kreditgebern und ihren Geschäftsverbindungen (mit einem Verweis auf Gesellschafterlisten und Handelsregisterauszügen) nicht zu entnehmen. Jedenfalls ist eine Qualifizierung der beiden qualifiziert beteiligten Gesellschaften I L.P. und I GmbH & Co. KG als einander "nahe stehende Personen" (§ 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F.) für den Rechtsstreit aber auch nicht entscheidungserheblich. Denn wenn beide Gesellschaften schon als "wesentlich Beteiligte" zum relevanten Personenkreis des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. gehören, schließt dies mit Blick auf die --wie dargestellt: gebotene-- separierende Betrachtung eine weitere Qualifizierung als tatbestandsrelevante --jeweils einander nahe stehende-- Person aus.

22 3. Das FG hat demnach unzutreffend den Eigenkapital- und Konzernvergleich in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. aufgrund der Rückausnahme nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. unangewendet gelassen und bei der Einkommensermittlung nicht abziehbaren Zinsaufwand berücksichtigt.

23 4. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil war aufzuheben. Der Klage ist stattzugeben, wobei die Berechnung des festzusetzenden Steuer- sowie des festzustellenden Verlustbetrags dem FA übertragen wird (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

24 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de