Urteil vom 28. Januar 2016, I R 70/14

Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei upstream-Darlehen

BFH I. Senat

KStG § 8a Abs 1, AStG § 1 Abs 2, KStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 28. August 2014, Az: 9 K 1828/11 K,G

Leitsätze

NV: Eine Finanzierung der Muttergesellschaft durch eine Tochter- oder Enkelgesellschaft erfüllt den Tatbestand des § 8a Abs. 1 Satz 2 Variante 1 KStG 2002 n.F. (i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG) unter Berücksichtigung seines Regelzwecks nicht (gegen BMF-Schreiben vom 15. Juli 2004, BStBl I 2004, 593 Rz 16, 18). Ob etwas anderes gilt, wenn an der Tochter- oder Enkelgesellschaft auch der wesentlich beteiligte Anteilseigner der Muttergesellschaft selbst unmittelbar (oder über eine andere Gesellschaft als die Steuerpflichtige mittelbar) wesentlich beteiligt ist oder sich die Darlehensgeber bei dem wesentlich beteiligten Anteilseigner refinanziert haben, kann offen bleiben .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 29. August 2014 9 K 1828/11 K,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist der einkommenserhöhende Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) mit Blick auf § 8a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KStG 2002 n.F.--.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war in den Jahren 2004 und 2005 (Streitjahren) Holdinggesellschaft für die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Gesellschaften der international tätigen A-Gruppe. An der Spitze des Konzerns stand die ... P.L.C. (Großbritannien) --A plc.--; diese war zu 100 % an der A B.V. und an der B Ltd. beteiligt, die ihrerseits 79,92 % bzw. 19,88 % des Stammkapitals der Klägerin hielten.

Zu der A-Gruppe gehörten in den Streitjahren darüber hinaus insbesondere:
- A Deutschland AG (A AG): An dieser Gesellschaft war die Klägerin unmittelbar zu 35,65 % bzw. zu 35,666 % beteiligt. 60,5 % der Anteile hielt die C AG, ... (Deutschland), deren Anteile wiederum zu 98,78 % bzw. 98,814 % von der Klägerin gehalten wurden.
- A Österreich, Österreich.
- A Luxemburg.
- A F GmbH; sie ist eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der A (Niederlande), die ihrerseits --verbunden durch mehrere Gesellschaften-- Beteiligungsgesellschaft der A plc. ist.
- A G GmbH: Es handelt sich um eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der Klägerin.
- H GmbH; sie ist eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der A AG.
- A J Ltd., K Ltd. und A L Ltd. als Schwestergesellschaften der Klägerin.
- A M GmbH, eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der A AG.
- N-Stiftung, die zur A AG gehört.

Mit diesen Gesellschaften und der Stiftung bestanden Darlehensvereinbarungen, die bei der Klägerin Zinsaufwendungen auslösten:

2004	Darlehen	Zinsen (in €)
A Österreich	11.465.921,82	243.976,71
K Ltd.	306.641.485,39	13.757.469,07
A Luxemburg	195.000.000,00	6.638.129,99
A F GmbH	24.514,60	516,79
N-Stiftung	106.584,82	1.844,15
A G GmbH	2.273.299,46	46.703,45
H GmbH	1.800.774,88	38.143,63
A M GmbH	23.839.542,67	371.415,07
A AG	260.509.409,54	4.993.809,96

2005	Darlehen	Zinsen (in €)
A Österreich	11.802.508,18	254.151,04
K Ltd.	306.641.485,39	13.332.135,29
A Luxemburg	195.000.000,00	8.550.885,41
A UK	5.610.107,04	31.673,67
A F GmbH	24.824,46	532,28
N-Stiftung	408.298,05	7.342,51
H GmbH	2.326.273,10	46.699,82
A M GmbH	17.323.932,25	167.514,76
A AG	226.240.546,69	4.550.548,97

5 Ihren Steuererklärungen legte die Klägerin die Rechtsansicht zugrunde, § 8a KStG 2002 n.F. betreffe dem Grunde nach alle von ihr an Gesellschaften der A-Gruppe geleisteten Fremdkapitalvergütungen, auch im Falle der von ihren Tochter- oder Enkelgesellschaften gewährten Darlehen (sog. upstream-Darlehen). Allerdings bestehe mit Blick auf § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F (sog. safe haven) ein darlehensbezogenes Wahlrecht. Insoweit ordnete sie dem sog. safe haven zunächst die von den ausländischen Gesellschaften gewährten Darlehen zu, so dass nur die Fremdkapitalvergütungen für die Darlehen der A AG und der A M GmbH teilweise außerhalb jenes Bereichs standen. Wegen ihrer beherrschenden Beteiligung an diesen Gesellschaften nahm sie insoweit nicht nur eine gewinnerhöhende Umqualifizierung der von ihr gezahlten Zinsen in Höhe von 5.097.431,58 € (4.993.809,96 € [A AG]; 103.621,62 € [A M GmbH]) im Jahre 2004 und 2.952.235,88 € (A AG) im Jahre 2005 in vGA vor. Sie ging gleichzeitig davon aus, in entsprechender Höhe verdeckte Einlagen in die jeweilige Gesellschaft geleistet zu haben (s. den Hinweis zur Steuerbilanz zum 31. Dezember 2004 auf die Erhöhung der Beteiligungswerte um 5.097.431,58 €) mit der Folge einer Verminderung des Einkommens dieser Gesellschaften (Anlage zur

Körperschaftsteuer-Erklärung 2004 mit den Angaben zur Änderung der zuzurechnenden Einkommen der A AG und A M GmbH). Mit Blick auf das körperschaftsteuerrechtlich anzuerkennende Organschaftsverhältnis ging die Klägerin im Ergebnis davon aus, dass die gewinnerhöhende Umqualifizierung der Schuldzinsen in vGA durch die Hinzurechnung entsprechend niedrigerer (weil durch die angenommenen Einlagen geminderter) Einkommen der Organgesellschaften vollständig kompensiert wurde.

6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst entsprechend ihren Erklärungen zur Körperschaftsteuer 2004 und 2005 und erließ Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2004 und 2005. Im Zuge einer Prüfung ermittelte er den sog. save haven (d.h. das Eineinhalbfache des Teils des Eigenkapitals der Klägerin, welches anteilig zu 99,8 % auf die unmittelbare und mittelbare Beteiligung der A plc. als wesentlich beteiligter Anteilseignerin entfiel) mit 533.432.092 € (2004) bzw. 617.363.874 € (2005); im Übrigen sollte kein Fall des § 8a Abs. 6 KStG 2002 n.F. vorliegen, soweit Teile der Darlehen für Zwecke der Beteiligung durch Kapitalerhöhung aufgenommen worden seien. Zur Frage, welche Darlehen in den sog. safe haven einzubeziehen sind, verwies das FA auf Rz 71 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 15. Dezember 1994 (BStBl I 1995, 25): Es sei für die Verrechnung die zeitliche Reihenfolge des Entstehens der Darlehensverbindlichkeiten maßgebend. Dabei ordnete es die Zinsen umgeschuldeter Darlehen wirtschaftlich den ursprünglichen Darlehen zu; um Gestaltungsmöglichkeiten durch Umschuldungen zu verhindern, dürfe sich durch die Umschuldungen die Reihenfolge der Verrechnungen mit dem sog. safe haven nicht ändern.

7 Auf dieser Grundlage sollten Schuldzinsen in Höhe von 2004: 10.609.937,17 €; 2005: 5.612.682,20 €; davon als verdeckte Einlage/Erhöhung des Beteiligungswerts: 371.415,07 € (2004); 167.514,76 € (2005) einkommenserhöhend in vGA umzuqualifizieren und gewerbesteuerlich nicht mehr als Dauerschuldzinsen anzusetzen sein.

8 Das FA erließ auf dieser Grundlage geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2004 und 2005. Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 29. August 2014 9 K 1828/11 K,G, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 327).

9 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass der im Klageverfahren streitgegenständliche weitergehende einkommenserhöhende Ansatz von vGA (Überschreiten des sog. save haven) mit entsprechender Umqualifizierung von gewerbeertragserhöhend angesetzten Dauerschuldzinsen rechtswidrig ist.

12 1. 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, sind auch vGA, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen und wenn eine (Nr. 1) nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist oder (Nr. 2) in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und 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 (§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Diese Grundsätze gelten gemäß § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F. auch bei Vergütungen für Fremdkapital, das die Kapitalgesellschaft von einer dem Anteilseigner nahe stehenden Person i.S. des § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--) oder von einem Dritten erhalten hat, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann.

13 Zweck des § 8a KStG 2002 n.F. ist es, die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen einzuschränken, die eine Kapitalgesellschaft an ihre wesentlich beteiligten Anteilseigner zahlt. Durch den Eingriff in den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit soll eine steuerliche Gleichbehandlung zwischen den verschiedenen Formen der Gesellschafterfremdfinanzierung erreicht und die Einmalbesteuerung der Gewinne inländischer Kapitalgesellschaften sichergestellt werden (s. Regierungsentwurf BTDrucks 15/1518, S. 14; Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz 1 ff.; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8a Rz 11 ff.), wobei der Grundtatbestand durch

Missbrauchsvermeidungsregeln (z.B. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F.) ergänzt ist (s. ausdrücklich zu § 8a Abs. 6 KStG 2002 n.F. das Senatsurteil vom 29. Januar 2015 I R 68/13, BFH/NV 2015, 1112).

14 2. Das FG hat i.S. des § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass die Darlehensbeträge ohne die Darlehen der Tochter- bzw. Enkelgesellschaften der Klägerin A AG und AM GmbH im Jahre 2004 innerhalb des sog. safe haven (dem anteiligen Eigenkapital des wesentlich beteiligten Anteilseigners) in Höhe von 533.432.092 € liegen; ebenso überschreiten die Darlehen ohne die Darlehen der A AG und der A M GmbH im Jahre 2005 nicht den sog. safe haven in Höhe von unstreitig 617.363.874 €.

15 3. Da die Darlehen, die die Klägerin von ihren Tochter- bzw. Enkelgesellschaften A AG und A M GmbH erhalten hat, nicht in den objektiven Tatbestandsbereich des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. fallen, sind die hierauf entfallenden Fremdkapitalvergütungen nicht in vGA umzuqualifizieren.

16 a) Soweit die Klägerin Darlehen von ihren Tochter- oder Enkelgesellschaften oder anderen nachgeordneten Körperschaften erhalten hat (d.h. von der A AG, der A G GmbH, der H GmbH, der A M GmbH und der N-Stiftung), handelt es sich nicht um eine "Gesellschafter-Fremdfinanzierung" i.S. des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F.

17 b) Darüber hinaus liegt insoweit auch keine Darlehensgewährung durch dem wesentlich beteiligten Anteilseigner nahe stehende Personen i.S. des § 8a Abs. 1 Satz 2 Variante 1 KStG 2002 n.F. vor.

18 aa) § 8a Abs. 1 Satz 2 Variante 1 KStG 2002 n.F. verweist zur Qualifizierung einer dem wesentlich beteiligten Anteilseigner nahe stehenden Person auf § 1 Abs. 2 AStG. Nach dieser Regelung ist dem Steuerpflichtigen eine Person nahestehend, wenn (Nr. 1) die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder (Nr. 2) eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder (Nr. 3) die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat. Dabei muss für den Tatbestand des § 8a KStG 2002 n.F. die "andere Person" allerdings nicht "dem Steuerpflichtigen" (hier: der finanzierten Kapitalgesellschaft [Darlehensnehmerin]) nahe stehen, sondern dem wesentlich beteiligten Anteilseigner, was jedenfalls erhellt, dass insoweit nur eine sinngemäße Anwendung in Rede steht (Tries/Kloster, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2004, 154, 155 [dort Fußnote 6]).

19 bb) Zwar lässt es der Wortlaut des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG bei seiner (sinngemäßen) Anwendung im Rahmen des § 8a Abs. 1 Satz 2 Variante 1 KStG 2002 n.F. zu, z.B. Tochter- und Enkelgesellschaften der Steuerpflichtigen (hier: der Klägerin) als ihrem Anteilseigner nahe stehende Personen zu verstehen. Denn die wesentlich beteiligte Anteilseignerin der Klägerin ist an diesen Gesellschaften mittelbar (über die Klägerin) wesentlich beteiligt. Der Senat schließt sich allerdings der in der Literatur weithin vertretenen Rechtsauffassung an, dass Tochter- und Enkelgesellschaften der darlehensnehmenden Steuerpflichtigen im Bereich des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n.F. aufgrund teleologischer Reduktion des Begriffs der nahe stehenden Person vom Tatbestand auszunehmen sind (gl.A. Dannecker, Deutsche Steuerzeitung 2004, 67; Düll, Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei verbundenen Unternehmen, 2005, S. 91 f.; Golücke/Franz, GmbHR 2004, 708, 710; Gosch, a.a.O., § 8a Rz 177; Kessler/ Düll, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2004, 1317, 1319; Köplin in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8a Anh 2 (§ 8a aF) Rz 224; Kröner in Ernst & Young, a.a.O., § 8a Rz 120; Rödder/ Schumacher, DStR 2004, 758, 765; Schulte/Behnes, GmbHR 2004, 1045, 1050; Tries/Kloster, GmbHR 2004, 154, 157 f.; im Ergebnis wohl auch Neumann/Stimpel, GmbHR 2004, 392, 396; zweifelnd Widmann/Füger/Rieger, Gesellschafter-Fremdfinanzierung, 2004, Rz 485 f.; ausdrücklich a.A. z.B. BMF-Schreiben vom 15. Juli 2004, BStBl I 2004, 593 Rz 16, 18; Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a KStG nF Rz 223, 287).

20 Nach dem Regelungszweck soll eine Umqualifizierung von Fremdkapitalvergütungen in vGA in den Fällen stattfinden, in denen jene wirtschaftlich an die Stelle einer Gewinnausschüttung an den wesentlich beteiligten Anteilseigner tritt. Dies geschieht unter der typisierenden Annahme, dass dieser Anteilseigner Einfluss auf den Grad der Fremdfinanzierung der Kapitalgesellschaft hat. Eine solche Konstellation liegt allerdings nicht vor, wenn z.B. die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft Mittel zur Verfügung stellt (Gosch, a.a.O., § 8a Rz 177; s.a. Kröner in Ernst & Young, a.a.O., § 8a Rz 120). Wirtschaftlich gesehen liegt in der Darlehenshingabe eine Finanzierung "aus eigenen Mitteln" der finanzierten Gesellschaft vor (Düll, a.a.O., S. 92). Eine aus der Rechtsfolge ("sind auch verdeckte

Gewinnausschüttungen" --§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F.-- als Rechtsgrundverweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 n.F.) und dem sog. Fremdvergleichs-Escape (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F., dort letzter Halbsatz) im Umkehrschluss abzuleitende Grundlage einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehensüberlassung besteht mit Blick auf das Gesellschaftsverhältnis zwischen der steuerpflichtigen (und einen einkommensmindernden Abzug der Finanzierungsaufwendungen begehrenden) Darlehensnehmerin und der ertragserzielenden Darlehensgeberin nicht (s.a. Golücke/Franz, GmbHR 2004, 708, 710 [keine Überlagerung durch das mittelbare Gesellschafterverhältnis zur Anteilseignerin der Darlehensnehmerin]; Tries/Kloster, GmbHR 2004, 154, 157 f.). Insoweit hätte der Gesetzgeber, wenn er im Rahmen seiner auf den Finanzierungsaufwand abzielenden Fiktion einer vGA auch die Finanzierung durch eine Tochterkapitalgesellschaft den Regeln der Gesellschafterfremdfinanzierung hätte unterstellen wollen, die Rechtsfolge des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. an diese Konstellation durch die Anweisung einer Umqualifizierung der Fremdkapitalvergütungen in eine verdeckte Einlage (der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft in ihre Tochterkapitalgesellschaft) anpassen müssen (Schulte/Behnes, GmbHR 2004, 1045, 1050).

21 Dem kann das FA nicht mit Erfolg entgegenhalten, die Rechtsfolge bleibe in dieser Konstellation unverändert (Qualifizierung der Fremdkapitalvergütungen als vGA an den Anteilseigner), werde allerdings durch eine verdeckte Einlage des Anteilseigners in die Klägerin (als Darlehensnehmerin; "Verbrauchstheorie") und eine deckungsgleiche verdeckte Einlage der Klägerin in ihre (darlehensgewährende) Tochtergesellschaft ergänzt ("doppelte verdeckte Einlage"; s. Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8a KStG nF Rz 287; Düll, a.a.O., S. 93 ff.), wobei die Annahme einer vGA an den Gesellschafter bei gleichzeitiger Rückeinlage aus Vereinfachungsgründen unterbleiben könne. Denn der Regelungsbefehl zu den Fremdkapitalvergütungen der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft wäre dann --da er lediglich vGA anführt, obgleich im Ergebnis nur eine verdeckte Einlage vorliegen sollte-- unvollständig bzw. "lückenhaft".

22 Ob bezogen auf die zweckbezogene Ausgrenzung der Finanzierung durch eine Tochterkapitalgesellschaft etwas anderes dann gilt, wenn an der Tochtergesellschaft der Klägerin auch die wesentliche Anteilseignerin der Klägerin selbst unmittelbar (oder über eine andere Gesellschaft als die Klägerin mittelbar) wesentlich beteiligt ist (s. Tries/Kloster, GmbHR 2004, 154, 158 [dort Fußnote 30 a.E.]; Widmann/Füger/Rieger, a.a.O., Rz 487), kann im Streitfall offen bleiben, da eine solche Beteiligung der an der Klägerin wesentlich beteiligten Anteilseignerin nach den Feststellungen des FG nicht vorliegt. Ebenfalls ist nicht ersichtlich, dass sich die Darlehensgeber bei der wesentlich beteiligten Anteilseignerin der Klägerin refinanziert haben (s. insoweit Kröner in Ernst & Young, a.a.O., § 8a Rz 120).

23 cc) Es kommt auch nicht in Betracht, die Tochter- und Enkelgesellschaften der Klägerin als Dritte i.S. des § 8a Abs. 1 Satz 2 Variante 2 KStG 2002 n.F. anzusehen. Denn das FG hat nicht festgestellt, dass den darlehensgewährenden Tochter- und Enkelgesellschaften jeweils ein tatbestandsrelevanter darlehensbezogener Rückgriff auf die an der Klägerin beteiligte Anteilseignerin zusteht.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de