Urteil vom 07. September 2016, I R 11/14

Drittvergleich nach § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. --weitergeleitetes Konzerndarlehen--

ECLI:DE:BFH:2016:U.070916.IR11.14.0

BFH I. Senat

KStG § 8a Abs 1, KStG § 5, KStG § 34 Abs 6a

vorgehend FG Köln, 13. November 2013, Az: 10 K 2558/11

Leitsätze

1. NV: Der Drittvergleich des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. erfordert den Nachweis der Schuldnerin, sie habe "dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können"; dieser Maßstab unterscheidet sich von dem allgemeinen Fremdvergleich des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 n.F..

2. NV: Bei einem "weitergeleiteten Konzerndarlehen" ist dieser Nachweis nicht schon dann erbracht, wenn die Darlehensbedingungen im Wesentlichen denjenigen entsprechen, die auch bei der Darlehensvergabe des Dritten an die Konzernmutter vereinbart wurden.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 14. November 2013 10 K 2558/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob Zinszahlungen einer Mitunternehmerschaft für ein "weitergeleitetes Konzerndarlehen" § 8a Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (i.d.F. von Art. 3 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz --Korb II-Gesetz-- vom 22. Dezember 2003, BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14 --KStG 2002 n.F.--) unterfallen und damit als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) eine Einkommens- und Gewerbeertragserhöhung (bzw. Minderung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts) im Streitjahr 2004 auslösen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war im Streitjahr die deutsche Konzernspitze der international tätigen F Inc. mit Sitz in den USA. Über F Inc. und andere US-amerikanische Firmen des Konzerns wurde 2005 das sog. Chapter 11-Verfahren eröffnet, das zumindest bis 2006 andauerte. Unmittelbare Gesellschafterin der Klägerin war die FE B.V. mit Sitz in den Niederlanden, deren Anteile von der FI B.V. gehalten wurden. Die Anteile an der FI B.V. werden über weitere Zwischengesellschaften mittelbar von der F Inc. gehalten.

3 In der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bestand 2004 eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur. Die Klägerin hielt sämtliche Kommanditanteile an der FD KG, jene hielt sämtliche Kommanditanteile an der FWP KG. Die Komplementär-GmbHs waren jeweils nicht am KG-Vermögen beteiligt. Damit war die Klägerin mittelbar zu 100 % an der FWP KG beteiligt. Im Jahr 2006 ist zunächst das Vermögen der FWP KG auf die FD KG angewachsen und anschließend deren Vermögen auf die Klägerin.

4 Im Jahr 2000 nahm die FD KG bei anderen konzernangehörigen Gesellschaften verschiedene Darlehen auf, um den Erwerb der Anteile an einer A GmbH & Co. KG zu finanzieren, die nach dem Erwerb in FWP KG umfirmierte; in 2001 und 2002 kam es zu weiteren konzerninternen Darlehensgewährungen durch (mittelbare) Alleingesellschafter. Im Streitjahr fielen insoweit Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt X.XXX.XXX € an.

5 Bei dem von der FI B.V. gewährten Darlehen über XX,X Mio. € handelt es sich um ein weitergeleitetes Darlehen der F Inc., das dieser wiederum von fremden Dritten gewährt worden war. Der F Inc. war am 25. Juli 2000 von einem Bankenkonsortium eine Finanzierungszusage über insgesamt X,XX Mrd. US-$ ohne Sicherheiten gegeben worden. Bestandteil der Zusage war eine revolvierende Kreditlinie von XXX Mio. US-$ mit einer Laufzeit von sechs Jahren.

6 Die Zinszahlungen wurden als Sonderbetriebsausgaben der FD KG bei der FWP KG steuerlich geltend gemacht. Im Streitjahr waren sowohl die Freigrenze als auch der sog. safe haven (§ 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F.) überschritten.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte in Höhe der Schuldzinsen unter Hinweis auf § 8a Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 KStG 2002 n.F. eine Einkommens- und Gewerbeertragserhöhung bei der FWP KG an. Durch die Vorlage einer Kreditwürdigkeitsanalyse (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft P) und einer Bankenbestätigung (Kreissparkasse D) habe die FD KG (bzw. die Klägerin als Rechtsnachfolgerin) den Drittvergleichsnachweis nicht erbracht. Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Köln, Urteil vom 14. November 2013 10 K 2558/11, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 665).

8 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 (Änderungsbescheid vom 12. August 2010) und den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2004 (Änderungsbescheid vom 11. August 2010) dahingehend zu ändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung einer entsprechenden Änderung der Gewerbesteuerrückstellung um die nach § 8a KStG a.F. als vGA hinzugerechneten Fremdkapitalvergütungen in Höhe von X.XXX.XXX € vermindert wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Zinszahlungen der FD KG als Rechtsvorgängerin der Klägerin auf der Grundlage des § 8a Abs. 5 KStG 2002 n.F. den gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn 2004 und den Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 erhöhen bzw. den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2004 mindern.

11 1. In Höhe der Fremdkapitalvergütungen liegen steuerrechtlich vGA der Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft (Klägerin) an ihre Anteilseignerin (Darlehensgeberin) vor, wenn nicht ein Gegenbeweis durch sog. Drittvergleich erbracht wurde (s. dazu zu 2.).

12 a) Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. 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 vGA, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen und wenn eine nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist (Nr. 1) oder eine 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 (Nr. 2).

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 (Senatsurteil vom 28. Januar 2016 I R 70/14, BFH/NV 2016, 1178, m.w.N.).

14 § 8a Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. sieht vor, dass die Absätze 1 bis 4 entsprechend gelten, wenn das Fremdkapital einer Personengesellschaft überlassen wird, an der die Kapitalgesellschaft alleine oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. In den Fällen des Satzes 1 gilt das Fremdkapital als der Kapitalgesellschaft überlassen (Abs. 5 Satz 2). Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 8a Abs. 5 KStG 2002 n.F. (BTDrucks 15/1518, S. 14 [Zu

Nummer 1, Allgemeines] und 15 [Zu Absatz 6]) war § 8a KStG in der bisher geltenden Fassung vielfach durch Zwischenschaltung von Personengesellschaften umgangen worden. Mithilfe der Neuregelung sollten auch Fälle erfasst werden, in denen nicht der Kapitalgesellschaft, sondern einer Personengesellschaft das Fremdkapital oder die Wirtschaftsgüter überlassen werden und der der Kapitalgesellschaft zuzurechnende Anteil der Einkünfte aus der Personengesellschaft um die Vergütungen gemindert wurde. Auch insoweit sollten die Vergütungen auf Fremdkapital (soweit das Fremdkapital ein bestimmtes Eigen-/Fremdkapitalverhältnis übersteigt und ein Drittvergleich nicht gelingt) in vGA umqualifiziert werden, so dass Gewinne im Inland tätiger Kapitalgesellschaften nicht mehr der deutschen Besteuerung entzogen werden könnten.

15 b) Der zeitliche Anwendungsbereich der (Neu-)Regelung ist eröffnet; die Gesetzesfassung ist erstmals auf das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 beginnt (§ 34 Abs. 6a Satz 1 KStG 2002 n.F.). Da die Rechtsfolge ohne Einschränkung auf die im Streitjahr angefallenen Fremdkapitalvergütungen abzielt, ist die Anwendung nicht dadurch gehindert, dass die Fremdkapitalüberlassung auf Vereinbarungen beruht, die vor dem Jahr 2004 abgeschlossen wurden (s. zu § 8a KStG 1999 a.F./n.F. das Senatsurteil vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186; s. parallel dazu – zu § 8b Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStG 2002 n.F. – das Senatsurteil vom 12. März 2014 I R 87/12, BFHE 244, 567, BStBl II 2014, 859).

16 c) Im Streitfall sind mit Blick auf die Darlehensvereinbarungen u.a. zwischen der FI B.V. und der FD KG (als Rechtsvorgängerin der Klägerin) sowie die Beteiligungsverhältnisse im Streitjahr 2004 (FD KG als Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft der FWP KG mit einer dortigen Beteiligung von mehr als 25 %, FI B.V. als mittelbare Alleingesellschafterin) die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. erfüllt. Die Vergütungen (als kapitalbezogene Verzinsung) für nicht nur kurzfristige Darlehen übersteigen im Streitjahr 250.000 €; darüber hinaus übersteigt das Fremdkapital das Eineinhalbfache des Eigenkapitals der FI B.V. an der FD KG. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Der Senat sieht insoweit von weiteren Darlegungen ab.

17 d) § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. qualifiziert die an den finanzierenden Gesellschafter der (finanzierten) Kapitalgesellschaft gezahlten Vergütungen (unter bestimmten Voraussetzungen) als "verdeckte Gewinnausschüttungen". § 8a Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. stellt die Situation der Fremdkapitalüberlassung durch einen finanzierenden (Kapital-)Gesellschafter an eine Personengesellschaft der (direkten) Gesellschafter-Fremdfinanzierung gleich, wenn an der Personengesellschaft die (fiktiv) "finanzierte Kapitalgesellschaft" wesentlich beteiligt ist. In dieser Situation können --nach Maßgabe der entsprechend anwendbaren Absätze 1 bis 4-- die gezahlten Vergütungen "vGA" mit einer entsprechenden Einkommensauswirkung bei der verpflichteten Personengesellschaft sein. Dass die gegen diese Regelung erhobenen Einwendungen verfassungsrechtlicher und abkommensrechtlicher Art nicht durchgreifen, hat der Senat in seinem Urteil vom 7. Juni 2016 I R 51/14 (BFHE 254, 127) entschieden. Daran wird festgehalten.

18 e) In welcher verfahrensrechtlichen Struktur bei der Darlehensausreichung an eine Personengesellschaft über die Rechtsfolge des § 8a Abs. 5 KStG 2002 n.F. eine verbindliche Entscheidung getroffen wird, ist im Gesetz nicht geregelt. Es werden dazu bisher unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten. Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 254, 127 dahin erkannt, dass alle Rechtsfolgen des § 8a Abs. 5 KStG 2002 n.F. unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Ausgangslage (Parteien des Darlehensvertrages) und der wirtschaftlichen Belastung durch die Vergütungen im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der Personengesellschaft entschieden werden, da die Frage nach dem Vorliegen einer vGA untrennbar mit der Höhe ihres Gewinnanteils an der Personengesellschaft verbunden ist. Daran ist festzuhalten.

19 2. Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass der sog. Drittvergleich im Streitfall nicht mit Erfolg geführt wurde.

20 a) Das FG hat im angefochtenen Urteil zu Recht herausgestellt, dass der sog. Drittvergleich des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. von dem Fremdvergleich i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 zu unterscheiden ist. Auch ein fremdvergleichsgerechtes Darlehen hält nicht ohne weiteres dem sog. Drittvergleich stand, da es dort um einen konkreten und zugleich hypothetischen Fremdvergleich unter dem Gesichtspunkt geht, ob auch ein gesellschaftsfremder Dritter bei sonst gleichen Umständen das Darlehen gewährt hätte (s. zu b). Letzteres ist von dem den Abzug von Schuldzinsen begehrenden Steuerpflichtigen nachzuweisen.

21 b) Der Drittvergleich ist gemäß § 8a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. bei der "tatsächlich darlehensempfangenden" Personengesellschaft durchzuführen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 15. Juli 2004, BStBl I 2004, 593 Rz 50 [dort Satz 2]; Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz 318; Prinz zu

Hohenlohe/Rautenstrauch in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8a aF/Anh 2 zu § 8a KStG Rz 608). Er bezieht sich für den Streitfall auf den Zeitpunkt der Darlehenshingabe, kann im Übrigen aber auch etwa den Zeitpunkt einer Darlehensverlängerung unter Neuverhandlung der Darlehenskonditionen oder der Nichtausübung eines möglichen Kündigungsrechts in den Blick nehmen (Senatsurteil vom 25. Januar 2005 I R 12/04, BFHE 208, 568; s.a. Gosch, a.a.O., § 8a Rz 136; Breuninger/Wimpissinger, GmbH-Rundschau 2005, 561; Ammelung/Kaeser, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 818, 819 f., m.w.N.). Gegenstand der Regelung ist ein die gesetzliche Vermutung, dass der konkreten Darlehenshingabe eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zugrunde liegt, ausschließender Nachweis, die Schuldnerin habe "dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können". Die Gesellschafterstellung des Darlehensgebers ist mithin hinwegzudenken (Gosch, a.a.O., § 8a Rz 131). Dabei soll nach den Gesetzesmaterialien auf die konkreten Vertragsbedingungen und die sonst gleichen Umstände des Einzelfalls (z.B. die Bonität) des Schuldners abgestellt werden (BTDrucks 12/5016, S. 92). Das insoweit einschlägige BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994 (BStBl I 1995, 25, 176) verweist in diesem Zusammenhang (Rz 60) auf die "Höhe der Vergütung, Höhe des eigenen Vermögens der ... (Schuldnerin), die Sicherheit der Kapitalanlage --eigene Sicherungsmittel, Geschäftsumfang-- und die allgemeine Finanzstruktur (Bonität)". Die Schuldnerin könne den "Beweis" durch alle sachdienlichen Beweismittel führen, z.B. durch spezifizierte Kreditangebote von Banken oder durch Ergebnisse von Kreditwürdigkeitsanalysen, aus denen sich zumindest der Darlehensbetrag, die Laufzeit, der Zinssatz und eventuelle Sicherheiten ergeben (BMF-Schreiben in BStBl I 1995, 25, 176, Rz 61).

22 c) Der regelmäßig auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzielende Drittvergleich (s. zu b) ist nicht allein aus dem Grunde als erfüllt anzusehen, weil er auf Darlehen zielt, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes gewährt wurden (gl.A. Breuninger/Wimpissinger, GmbHR 2005, 561); insbesondere kommt es nicht in Betracht, insoweit auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm abzustellen (so aber --jedenfalls als Billigkeitsregelung-- Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a KStG (vor URefG 2008) Rz 194). Allerdings ist der allgemeine Maßstab insoweit modifiziert, als dem Steuerpflichtigen eine unterlassene Beweisvorsorge oder eine erst nachträglich erteilte Dokumentation nicht zum Nachteil gereichen darf. Diese (auch von ihm selbst vertretene) Vorgabe hat das FG im angefochtenen Urteil entgegen der Ansicht der Klägerin beachtet. Es hat allerdings aus diesen Nachweiserleichterungen keine die Steuerpflichtige begünstigenden Rechtsfolgen abgeleitet.

23 d) Das FG hat hierbei rechtsfehlerfrei entschieden, dass bei sog. weitergeleiteten Konzerndarlehen der Nachweis i.S. eines Drittvergleichs nicht bereits deshalb gelungen ist, weil das Darlehen zu ähnlichen Bedingungen gegeben wurde, wie sie der Konzernmutter durch einen Dritten eingeräumt wurden (so auch Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8a KStG (vor URefG 2008) Rz 192; a.A. wohl Schmid/Grabbe DStR 2004, 403, 406). Denn es liegen schon mit Blick auf die unterschiedlichen Vermögensverhältnisse (als Grundlage für eine Bonitätseinschätzung des Schuldners durch den Gläubiger) keine "gleichen Umstände" mit Blick auf Konzernmutter und Konzerntochter vor. Dabei ist die "Zwischenschaltung der Obergesellschaft ("höheres Vermögen")" entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht deshalb irrelevant, weil dem Darlehen eine unbesicherte Kreditlinie zugunsten der Konzernmutter zugrunde liegt. Der Vortrag der Klägerin, die Mittelverwendung ("Weiterleitung") aus der Kreditlinie sei dem fremden Dritten bekannt gewesen, verkennt die vorliegende entscheidungserhebliche Frage, ob die FD KG auch von dem Dritten als Vertragspartnerin/Schuldnerin akzeptiert worden wäre.

24 e) Im Übrigen hat das FG dem angefochtenen Urteil unter Berücksichtigung der oben zu b) beschriebenen Gesichtspunkte eine tatrichterliche Würdigung zugrunde gelegt, die nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO das Revisionsgericht bindet; einen Rechtsfehler des FG durch einen Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze kann der Senat nicht erkennen.

25 aa) Die externe Kreditwürdigkeitsprüfung (auf der Grundlage der sog. Kreditwürdigkeitsanalyse der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) hat das FG als für den Drittvergleich nicht ausreichend gewürdigt. Dabei hat es unabhängig von der auch von der Klägerin zugestandenen Unterschiedlichkeit der sog. Ratingstufe von Konzernmutter und der FD KG (es wird jedenfalls ein Abstand von "einer Ratingnote" eingeräumt) insbesondere darauf abgehoben, es sei nicht nachvollziehbar, wie die Verfasser der Analyse zu dem Rating gekommen seien und ob vergleichbare Kredite (wohl im Sinne der Höhe der Kreditierung) tatsächlich vergeben wurden (s.a. allgemein mit dem Erfordernis der konkreten Vergleichbarkeit Pung/Dötsch, a.a.O.; Widmann/Füger/Rieger, Gesellschafter-Fremdfinanzierung, 2004, Rz 217 f.). Wenn die Klägerin nunmehr eine Ableitung auf der Grundlage der vermeintlichen Kreditwürdigkeit der FD KG nach einem Rating mit der Einstufung "B+" und die Hintergründe zu den sog. Vergleichstransaktionen, die auf einer Datenbankanalyse beruhen, darlegt, ersetzt sie im Ergebnis nur die tatrichterliche Würdigung des FG durch eine eigene. Jedenfalls würde auch eine abstrakte Kreditwürdigkeitsanalyse, die mit einem vergleichbaren Ergebnis (identisches Rating) abschließt, den gesetzlichen Maßstab des

Drittvergleichs ("unter sonst gleichen Umständen") allein nicht ausfüllen, sie könnte allenfalls als Indiz im Rahmen einer umfassenderen Gesamtwürdigung angesehen werden (Widmann/Füger/Rieger, a.a.O., Rz 218).

26 bb) Ob ein spezifiziertes Kreditangebot einer Bank geeignet ist, einen Drittvergleichsnachweis zu erbringen, wird in der Literatur u.a. unter Hinweis auf die bei der Zinsbildung berücksichtigten möglichen Rückgriffsrechte gegenüber Konzerngesellschaften in Zweifel gezogen (s. Crüger, Internationales Steuerrecht 2009, 159, 160). Dem ist vorliegend nicht weiter nachzugehen. Denn das FG hat das von der Klägerin vorgelegte Schreiben der Kreissparkasse, das keine Angaben zu den konkreten Kreditkonditionen enthält, als zu allgemein angesehen und damit als nicht "angebotsfähig" gewürdigt. Eine (allgemeine) Bescheinigung, "kreditwürdig" zu sein, wird den Anforderungen an den Nachweis einer möglichen Kreditvergabe "unter sonst gleichen Umständen" (d.h. auch bezogen auf die konkret streitgegenständliche Darlehenshöhe) nicht gerecht (s.a. Widmann/ Füger/Rieger, a.a.O., Rz 217 f.). Dies kann auch entgegen der Ansicht der Klägerin nicht durch den Hinweis ausgeglichen werden, dass die Kreissparkasse auch nach Aufnahme der konzerninternen Darlehen die bestehenden Kreditbeziehungen unverändert fortgeführt hat und außerdem bereit gewesen sei, eine Anschlussfinanzierung von 18 Mio. € zu leisten.

27 cc) Auch wenn mit Widmann/Füger/Rieger (a.a.O., Rz 218) der gesetzliche Drittvergleichsnachweis als erfüllt angesehen wird, wenn zusätzlich zu einer (positiven) abstrakten Kreditwürdigkeitsanalyse ein Bankenschreiben vorliegt, das die entscheidenden Prüfkriterien (gleich hohes Fremdkapital, gleiche Sicherheiten, gleicher Zinssatz) enthält, fehlt es hieran im Streitfall; auch insoweit lässt die Würdigung des FG keinen Rechtsfehler erkennen.

28 3. Dass die Einkommenserhöhung in den streitgegenständlichen Feststellungsbescheiden rechnerisch zutreffend umgesetzt wurde, wird vom FG und von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogen; die Sache ist hiernach spruchreif.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de