Urteil vom 18. Mai 2021, I R 12/18

Sog. Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.180521.IR12.18.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 1 S 1, KStG § 8b Abs 5, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 9 Nr 2a, GewStG § 9 Nr 7, AuslInvestmG § 17 Abs 1, AuslInvestmG § 18 Abs 1, DBA USA 1989 Art 10, DBA USA 1989 Art 11, DBA USA 1989 Art 23 Abs 2, EG Art 56, KStG § 8 Abs 1

vorgehend FG Nürnberg, 29. Januar 2018, Az: 1 K 655/16

Leitsätze

1. Ob Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG außer Ansatz bleiben, richtet sich nach dem sog. Typenvergleich. Sowohl das ausländische Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in diesen Regelungen angeführt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung.

2. Für den Typenvergleich der konkreten Beteiligungsform mit einer Aktie kommt es grundsätzlich darauf an, ob die Beteiligungsform als mitgliedschaftliche Beteiligung anzusehen ist, die dem Anteilseigner Vermögens- und Mitverwaltungsrechte einräumt. Dies setzt aber nicht voraus, dass sämtliche Einzelheiten der ausländischen Beteiligungsform auch für inländische Aktien umsetzbar wären.

3. Aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit des § 8b Abs. 5 KStG 2001 richtet sich die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben beim Bezug steuerfreier Dividenden im Jahr 2001 grundsätzlich nach § 3c Abs. 1 EStG.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 30.01.2018 - 1 K 655/16 hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Nürnberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht Nürnberg wird die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Zahlungen, die die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Jahr 2001 (Streitjahr) von einer US-amerikanischen Schwestergesellschaft erhalten hat, als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, jeweils in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG, EStG), oder als steuerpflichtige Zinserträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu behandeln sind.

2 Die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige Klägerin, eine GmbH, ist eine 100 %ige

Tochtergesellschaft der Y-AB (EU-Ausland). Die nach dem Recht des US-Bundesstaats Delaware gegründete X-Inc., gehört ebenfalls zum Konzern der Y-AB und ist eine Schwestergesellschaft der Klägerin.

3 Am 26.11.2001 gab die X-Inc. gegen eine Zahlung von ... US-Dollar an die Klägerin ... Anteile "Series A Cumulative Convertible Preferred Stock" ("Preferred Shares" --Vorzugsaktien--) aus. Zum 31.12.2001 entsprach dies einer Beteiligung an den insgesamt ausgegebenen Anteilen von 30 %. Dem lagen folgende Vereinbarungen zugrunde:

- Mit der "Pooling, Servicing and Collections Policy" vom 31.10.2001 (FASIT-Richtlinie) sonderte die X-Inc. nach Art. 860H bis Art. 860L des US-Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (Internal Revenue Code --IRC--) bestimmte Vermögensgegenstände aus und bildete mit diesen einen "Financial Asset Securitization Investment Trust" (FASIT). Der FASIT war weder rechtsfähig noch Steuersubjekt. Die X-Inc. beabsichtigte, an dem FASIT einen "Regular Interest" im Sinne des IRC durch die Ausgabe von "Preferred Shares" (Vorzugsaktien) und "Commercial Paper" (Schuldscheinen) zu bilden. Hierauf geleistete Ausschüttungen sind nach dem IRC beim Empfänger wie Zinsen zu behandeln.
  Darüber hinaus verpflichtete sich die X-Inc., für die jeweiligen Investorengruppen "von Zeit zu Zeit" Kapitaltöpfe zu ermitteln. Der "Preferred Share Fund" (das Vorzugsaktienkapital) bestand nach Abschnitt 2.03(b)(ii) der FASIT-Richtlinie aus dem niedrigeren der beiden folgenden Beträge: Saldo der FASIT-Vermögensgegenstände abzüglich des Saldos des für die Commercial Paper geführten Kontos oder Saldo des für die Vorzugsaktien geführten Kontos (Ausgabepreis der Vorzugsaktien zuzüglich aufgelaufene und nicht ausgezahlte Ausschüttungen).
  Die FASIT-Richtlinie gilt bis zum 26.11.2026. Darüber hinaus endet sie u.a. im Fall der Insolvenz der X-Inc. oder im Fall des Eintritts eines Liquidationsereignisses.

- Die nähere Ausgestaltung der ... Vorzugsaktien wird in dem "Certificate of Designation of Series A Cumulate Convertible Preferred Stock" vom 21.11.2001 (Urkunde über die Bestimmung von Vorzugsaktien) festgelegt. Der Nennwert dieser Aktien beträgt jeweils ... US-Dollar, der Ausgabewert jeweils ... US-Dollar. Zum 26.11.2026 werden die Vorzugsaktien automatisch in voll eingezahlte und nicht nachschusspflichtige Stammaktien umgewandelt.
  Die Ausschüttungen der Vorzugsaktien berechnen sich nach einem Prozentsatz des Ausgabepreises. Dieser Prozentsatz wird auf der Basis der durchschnittlichen monatlichen Zinssätze für langfristige Anleihen ermittelt, die vom US-Finanzministerium für den Ausschüttungszeitraum festgesetzt und veröffentlicht werden. Der Anspruch hängt nicht davon ab, ob die X-Inc. in dem jeweiligen Dividendenzeitraum einen Reingewinn oder einen Überschuss erzielt. Die tatsächliche Auszahlung ist allerdings beschränkt auf die gesetzlich zur Verfügung stehenden Gewinne, Überschüsse und Rücklagen der X-Inc. sowie auf den verfügbaren Betrag des Vorzugsaktienkapitals im Sinne der FASIT-Richtlinie. Ist eine Auszahlung nicht möglich, laufen die Ansprüche auf, d.h. sie sind kumulativ.
  Im Fall der Liquidation, Auflösung oder Abwicklung der X-Inc. steht der Klägerin nach Nr. 5 der Urkunde über die Bestimmung von Vorzugsaktien eine "Liquidation Preference" (Liquidationsvorteil) zu. Der daraus resultierende Anspruch der Klägerin auf den Liquidationswert ist auf die Rückzahlung des Ausgabepreises zuzüglich aufgelaufener und bisher nicht ausgezahlter Ausschüttungen beschränkt.
  Der Klägerin steht pro Vorzugsaktie ein Stimmrecht hinsichtlich aller Fragen zu, welche den Inhabern der "Common Shares" (Stammaktien) gestellt werden. Die aus den Vorzugsaktien resultierenden Ansprüche sind gegenüber anderen Aktien vorrangig.

- Das "Preferred Stock Subscription Agreement" zwischen der Klägerin und der X-Inc. vom 31.10.2001 (Vertrag über die Zeichnung von Vorzugsaktien) regelt die Ausgabe der ... Vorzugsaktien an die Klägerin gegen eine Zahlung in Höhe von ... US-Dollar. Künftige Zahlungen an die Klägerin werden von einer Verfügbarkeit der entsprechenden Kapitalmittel im FASIT abhängig gemacht (Hintergrund B. des Vertrags über die Zeichnung von Vorzugsaktien). Im Fall eines Liquidationsereignisses hat die Klägerin das Recht, die Vorzugsaktien der X-Inc. zum Kauf anzudienen. Der Kaufpreis wird auf den niedrigeren der beiden folgenden Beträge festgelegt: Ausgabepreis zuzüglich aufgelaufene und nicht ausgezahlte Ausschüttungen oder anteiliges Vorzugsaktienkapital im Sinne der FASIT-Richtlinie.

- Schließlich gewährt das "Put Option Agreement" vom 31.10.2001 (Put-Optionsvereinbarung) der Klägerin das Recht, der X-Inc. die Vorzugsaktien auch am Tag vor ihrer automatischen Umwandlung in Stammaktien zum Kauf anzudienen. Der Kaufpreis wird entsprechend zum Kaufpreis beim Andienungsrecht im Liquidationsfall festgelegt.

4 Die Klägerin erhielt auf ihre Vorzugsaktien im Streitjahr Ausschüttungen in Höhe von ... €, die ihr über die Y-AB ausgezahlt wurden. In ihrer deutschen Steuererklärung behandelte sie diese Ausschüttungen als steuerfreie Beteiligungserträge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die US-Steuerbehörden gingen dagegen wegen des FASIT von steuerlich abzugsfähigem Zinsaufwand der X-Inc. und entsprechenden Zinseinkünften der Klägerin aus, die auf Grundlage des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 --DBA-USA 1989-- (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) nicht in den USA besteuert wurden.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Ausschüttungen auf die Vorzugsaktien der X-Inc. als steuerpflichtige Zinserträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und erließ am 11.06.2010 entsprechend geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer 2001 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2001.

6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg entschied mit Urteil vom 30.01.2018 - 1 K 655/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 802), die X-Inc. sei zwar als eine ausländische Kapitalgesellschaft anzusehen. Auf Grundlage einer Gesamtbetrachtung unter Beachtung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse handele es sich aber bei den streitigen Zahlungen nach deutschem Steuerrecht um Zinsen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Dabei stellte das FG entscheidend darauf ab, dass der Zahlungsanspruch der Klägerin nicht vom Gewinn der X-Inc. abhängig und die Klägerin auch nicht am Liquidationserlös der X-Inc. beteiligt gewesen sei. Letztlich sei ein Entgelt für die laufzeitabhängige Nutzungsüberlassung von Kapital gezahlt worden. Die der Klägerin aus den Vorzugsaktien zustehenden Stimmrechte hätten aufgrund der Konzernabhängigkeit der Klägerin wirtschaftlich keine Bedeutung.

7 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer für 2001 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 vom 11.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.04.2016, hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 erneut geändert durch Bescheid vom 18.09.2018, dahin zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen und der Gewerbeertrag um ... € gemindert sowie die festzusetzende Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend angepasst werden.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 (auf der Grundlage von § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- bezogen auf den im Revisionsverfahren ergangenen Änderungsbescheid vom 18.09.2018) begründet. Insoweit führt sie zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die vom FG vorgenommene Abgrenzung zwischen steuerfreien Beteiligungserträgen i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und steuerpflichtigen Zinserträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand (zu 1. bis 3.).

10 Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO). Das FG hat hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2001 im Ergebnis zu Recht gewerbesteuerpflichtige Einkünfte angenommen (zu 4.).

11 1. Gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG außer Ansatz. Hierzu gehören u.a. "Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und

sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist", sowie "aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung".

12 a) Diese Regelung erfasst auch Bezüge aus der Beteiligung an ausländischen Rechtsgebilden, die ihrer Struktur nach einer nach deutschem Recht errichteten AG oder GmbH im Wesentlichen entsprechen (Senatsurteile vom 20.10.2010 - I R 117/08, BFHE 232, 15; vom 11.10.2017 - I R 42/15, BFH/NV 2018, 616).

13 Voraussetzung ist ein sog. Typenvergleich: Sowohl das ausländische Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannt werden (ähnlich Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 115, indem er für den Typenvergleich sowohl auf die ausländische Gesellschaft als auch auf die sachlichen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG abstellt). Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung (vgl. Senatsurteil vom 20.08.2008 - I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263).

14 b) Nach den Feststellungen des FG ist eine US-amerikanische Gesellschaft, die --wie die X-Inc.-- als "Inc." (Incorporated) firmiert, vom Typ her mit einer inländischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer AG vergleichbar. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076, Anlage Tabelle 1).

15 Die Ausgestaltung der X-Inc. führt zu keinem abweichenden Ergebnis. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten des FASIT, da sie nicht die Gesellschaft als solche betreffen. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob die für den FASIT nach dem IRC geltende Unterscheidung zwischen Ownership und Regular Interest Ähnlichkeit mit der Unterscheidung zwischen Unternehmens- und Anlageaktionären bei inländischen Investmentaktiengesellschaften hat und dass die entsprechenden Regelungen erst nach dem Streitjahr in das deutsche Recht aufgenommen worden sind (§ 96 des Investmentgesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen --Investmentmodernisierungsgesetz-- vom 15.12.2003, BGBl I 2003, 2676, BStBl I 2004, 5, sowie des Gesetzes zur Änderung des Investmentgesetzes und zur Anpassung anderer Vorschriften --Investmentänderungsgesetz-- vom 21.12.2007, BGBl I 2007, 3089). Im Übrigen bestehen auf Grundlage der Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch keine Anhaltspunkte, dass es sich bei dem FASIT um ein von der X-Inc. zu trennendes Zweckvermögen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG handeln könnte (vgl. hierzu allgemein Senatsurteil vom 15.03.2021 - I R 61/17, BFHE 272, 399).

16 c) Die konkrete Beteiligungsform der Klägerin an der X-Inc. durch "Preferred Shares" entspricht vom Typ her ebenfalls inländischen "Aktien" i.S. des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hiervon ist auch das FG ohne Rechtsfehler ausgegangen, indem es die Klägerin als Gesellschafterin und Vorzugsaktionärin bezeichnet hat.

17 aa) Ein Typenvergleich der konkreten Beteiligungsform ist u.a. dann von Bedeutung, wenn bei dem ausländischen Rechtsgebilde --wie im Streitfall-- unterschiedliche Anteilsklassen zur Verfügung stehen. Für den Vergleich mit Aktien kommt es in solchen Fällen grundsätzlich darauf an, ob die jeweilige Beteiligungsform als mitgliedschaftliche Beteiligung anzusehen ist, die dem Anteilseigner Vermögens- und Mitverwaltungsrechte einräumt.

18 Allerdings ist zu berücksichtigen, dass diese Rechte auch für inländische Aktien eingeschränkt werden können, ohne die Qualifizierung als Aktie entfallen zu lassen. Beispielsweise sieht § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 139 ff. des Aktiengesetzes (AktG) die Möglichkeit stimmrechtsloser Vorzugsaktien vor. Außerdem können nach § 11 AktG Aktiengattungen mit verschiedenen Rechten bei der Verteilung des Gewinns und des Gesellschaftsvermögens gebildet werden. Sowohl der Dividendenbezug (§ 58 Abs. 3 und 4 AktG sowie § 60 Abs. 3 AktG) als auch die Beteiligung am Liquidationserlös (§ 271 Abs. 2 AktG) können Gegenstand besonderer Satzungsbestimmungen sein. Trotzdem können Einschränkungen der Vermögens- und Mitverwaltungsrechte nach inländischem Recht dazu führen, schon eine zivilrechtliche Gesellschaftereigenschaft und damit eine mitgliedschaftliche Beteiligung zu verneinen (vgl. Bundesgerichtshof, Urteil vom 14.07.1954 - II ZR 342/53, BGHZ 14, 264 - für den satzungsmäßigen Ausschluss eines GmbH-Anteils von Stimmrecht, Gewinnrecht und dem Recht auf einen Liquidationserlös).

19 Entsprechendes muss im Rahmen einer Gesamtwürdigung auch für die konkrete Beteiligung an einem ausländischen Rechtsgebilde gelten. Dabei setzt der Typenvergleich nicht voraus, dass sämtliche Einzelheiten der ausländischen auch für eine inländische Beteiligungsform umsetzbar wären (vgl. Senatsurteil vom 06.06.2012 -

I R 6, 8/11, BFHE 237, 346, BStBl II 2013, 111 - zum Verbot einer festen Eigenkapitalverzinsung gemäß § 57 Abs. 2 AktG).

20 bb) Auf dieser Grundlage sind die von der Klägerin gehaltenen "Preferred Shares" mit inländischen Aktien vergleichbar. Ob und inwieweit hierfür auch die automatische Umwandlung in Common Shares am 26.11.2026 spricht, sofern die Klägerin nicht einen Tag zuvor ihre Put Option ausübt, kann im Streitfall dahingestellt bleiben.

21 (1) Dass es sich um eine mitgliedschaftliche Beteiligung handelt, folgt bereits daraus, dass nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) durch die Preferred Shares ein Kapitalanteil mit den gleichen Stimmrechten wie bei den Common Shares verkörpert wird. Dies kann auch nicht dadurch relativiert werden, dass die X-Inc. eine Schwestergesellschaft der Klägerin ist und damit die gemeinsame Konzernspitze die Möglichkeit hat, alle relevanten Entscheidungen zu beeinflussen. Zum einen ändert dies nichts an der Möglichkeit der Ausübung der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung der X-Inc. Zum anderen kann der Typenvergleich mit einer inländischen Aktie nicht davon abhängen, wer der aktuelle Anteilsinhaber ist.

22 (2) Unter diesen Umständen können auch die fremdkapitalähnlichen Elemente der mit den Preferred Shares verbundenen Vermögensrechte (insbesondere die feste Verzinsung des Ausgabepreises auf Basis der durchschnittlichen monatlichen Zinssätze für langfristige Anleihen) zu keinem anderen Ergebnis des Typenvergleichs führen (vgl. auch Linn in Wassermeyer, USA Art. 10 Rz 90 - zur abkommensrechtlichen Abgrenzung von Aktien und Genussrechten). Dies gilt jedenfalls unter Berücksichtigung der konkreten Ausgestaltung der im Streitfall gewährten Vermögensrechte.

23 Nach Nr. 4 der Urkunde über die Bestimmung von Vorzugsaktien kommt zumindest die tatsächliche Auszahlung der Dividendenansprüche nur dann in Betracht, wenn hierfür die gesetzlich bei der X-Inc. zur Verfügung stehenden Gewinne, Überschüsse und Rücklagen ausreichen (vgl. allgemein auch Senatsurteil vom 26.08.2010 - I R 53/09, BFHE 231, 63, BStBl II 2019, 147 - zu den abkommensrechtlichen Maßstäben einer Gewinnbeteiligung). Dass die nicht ausgezahlten Dividendenansprüche kumuliert werden und in späteren Jahren nachzuzahlen sind, ist in § 140 Abs. 2 AktG auch für inländische Vorzugsaktien vorgesehen.

24 Außerdem ist die Klägerin im Liquidationsfall nach Nr. 5 Buchst. a der Urkunde über die Bestimmung von Vorzugsaktien zumindest bis zur Höhe des Liquidationswerts der Preferred Shares am Liquidationserlös der Gesellschaft beteiligt. Dieser Liquidationswert errechnet sich zwar (nur) aus dem Ausgabepreis zuzüglich aufgelaufener und bisher nicht ausgezahlter Ausschüttungen, d.h. es kommt grundsätzlich zu keiner Beteiligung an den stillen Reserven der X-Inc. Sofern das auf den FASIT bezogene Vorzugsaktienkapital der Klägerin diesen Liquidationswert nicht erreicht, erhalten die Inhaber der Preferred Shares aber einen Geldbetrag, der sich aus den insgesamt zur Verteilung verfügbaren Vermögensgegenständen der Gesellschaft speist, d.h. der Liquidationsanspruch wird in einem solchen Fall (auch) mit stillen Reserven des Gesamtvermögens der X-Inc. aufgefüllt.

25 Selbst wenn diese speziellen Liquidationsvorschriften der Urkunde über die Bestimmung von Vorzugsaktien durch Hintergrund B. des Vertrags über die Zeichnung von Vorzugsaktien begrenzt sein sollten, bliebe es jedenfalls bei einer Beteiligung an den stillen Reserven der Vermögensgegenstände des FASIT, um den Liquidationswert zu erreichen. Ob und inwieweit solche stille Reserven tatsächlich vorhanden waren, ist für den Typenvergleich schon deshalb nicht relevant, weil sich dies im Zeitablauf ändern kann.

26 Aufgrund der zumindest eingeschränkten Beteiligung an den stillen Reserven der X-Inc. kommt es nicht mehr darauf an, ob inländische Aktien unter Umständen sogar vollständig von der Beteiligung am Liquidationserlös ausgeschlossen werden können (zum Streitstand: Winnen in KK-AktG, 3. Aufl., § 271 Rz 8, m.w.N.).

27 (3) Die Besonderheiten des FASIT führen ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis des Typenvergleichs der konkreten Beteiligungsform.

28 Zwar verkörpern die Preferred Shares der Klägerin nur einen Regular Interest an dem FASIT und keinen Ownership Interest. Dies ändert jedoch nichts an der mitgliedschaftlichen Beteiligung, zumal die Preferred Shares im Streitfall mit Stimmrechten in der Gesellschafterversammlung der X Inc. ausgestattet sind.

29 Auch der Umstand, dass sich die ohnehin schon eingeschränkten Vermögensrechte der Preferred Shares über den Regular Interest lediglich auf einen Teil des Vermögens der X-Inc. beziehen, spricht nicht gegen den Vergleich mit einer inländischen Aktie. Dies folgt bereits aus der grundsätzlichen Zulässigkeit sog. Tracking Stocks (Spartenaktien)

nach inländischem Gesellschaftsrecht (vgl. Hüffer/Koch, Aktiengesetz, 14. Aufl., § 11 Rz 4, m.w.N.; Körner in Köhler/Goebel/Körner (Hrsg.), Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung, 2017, Teil B Rz 342; Cichy/Heins, Die Aktiengesellschaft --AG-- 2010, 181; Sieger/Hasselbach, AG 2001, 391). Diese Beteiligungsform bezieht sich ebenfalls nicht auf das gesamte Vermögen der Gesellschaft. Ob der FASIT der X-Inc. in sämtlichen Einzelheiten den Vorgaben inländischer Spartenaktien entspricht, ist im Rahmen des Typenvergleichs nicht von entscheidender Bedeutung.

30 d) Die zeitliche Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG ergibt sich aus § 34 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG. Da das im Vierten Teil des KStG i.d.F. des Art. 4 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 (BGBl I 2000, 1034, BStBl I 2000, 1192) geregelte Anrechnungsverfahren nicht für Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft galt, war das Halbeinkünfteverfahren bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr schon ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anwendbar (Gosch, a.a.O., § 8b Rz 90). Dies wirkt zu Gunsten der Klägerin, so dass die zeitliche Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG im Streitfall auch nicht durch unionsrechtswidrige Nachteile gegenüber der bei inländischen Beteiligungen um ein Jahr versetzten Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens eingeschränkt werden kann.

31 2. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die dem Gesellschafter --entweder von der Kapitalgesellschaft selbst oder von einem Dritten-- aufgrund seines Gesellschaftsverhältnisses zufließen, soweit die Vorteilszuwendungen nicht als Kapitalrückzahlung zu werten sind. Unerheblich ist, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder zu Lasten der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet werden; auch kommt es nicht darauf an, in welche zivilrechtliche Form die Vorteilsgewährung gekleidet ist (Senatsurteil in BFHE 237, 346, BStBl II 2013, 111).

32 a) Das FG hat auf Grundlage dieser Rechtsprechung eine Veranlassung der streitigen Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis verneint. Nach einer Gesamtwürdigung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ist es trotz der formal gesellschaftsrechtlichen Beteiligung von einer schuldrechtlichen Kapitalüberlassung in Höhe von ... US-Dollar zur Erzielung laufzeitabhängiger Nutzungsvergütungen und damit von steuerpflichtigen Zinsen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ausgegangen.

33 b) Dies hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung aus mehreren Gründen nicht stand.

34 aa) Es ist bereits unklar und widersprüchlich, welche Struktur das FG zugrunde gelegt hat. Während es in den Entscheidungsgründen zunächst darauf abgestellt hat, dass die Klägerin eine von ihrer mitgliedschaftlichen Beteiligung an der X-Inc. zu trennende schuldrechtliche Beziehung eingegangen ist, scheint es in der späteren Argumentation die gesamte Rechtsbeziehung in eine schuldrechtliche Rechtsbeziehung umqualifizieren zu wollen.

35 bb) Darüber hinaus hat das FG zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass die Kriterien der Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur für Genussrechte vorgesehen seien (sog. Genussrechtstest). Im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Preferred Shares hat es aber letztlich genau auf diese Kriterien abgestellt. Insbesondere die Annahme einer fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven hatte für das FG entscheidende Bedeutung.

36 Diese strenge Bindung an die Kriterien der Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös ist rechtsfehlerhaft. Aus der Stellung des Relativsatzes in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG folgt, dass diese Kriterien grundsätzlich nur für die Prüfung des beteiligungsähnlichen Charakters von Genussrechten gelten, d.h. weder für inländische Aktien noch für entsprechende mitgliedschaftliche Beteiligungsformen an ausländischen Kapitalgesellschaften (vgl. Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 132; Häuselmann, Hybride Finanzinstrumente, 2019, S. 382; a.A. wohl Geurts in Bordewin/Brandt, § 20 EStG Rz 104). Somit kommt es nicht darauf an, ob die im Rahmen des Typenvergleichs berücksichtigten Vermögensrechte ausreichen, um auch die Voraussetzungen des Genussrechtstests gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in vollem Umfang zu erfüllen. Dies gilt erst recht, wenn mit diesen Beteiligungen --wie im Streitfall-- Stimmrechte verbunden sind. Sofern aus dem Senatsurteil vom 16.12.1992 - I R 32/92 (BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399) etwas anderes abgeleitet werden könnte, wird hieran nicht festgehalten.

37 cc) Darüber hinaus ist es auch rechtsfehlerhaft, dass das FG die gesellschaftsrechtliche Veranlassung schon deshalb abgelehnt hat, weil ein Regular Interest an dem FASIT nicht nur über Preferred Shares, sondern auch über Commercial Paper gehalten werden konnte.

38 Zwar hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 237, 346, BStBl II 2013, 111 für den Fall der brasilianischen

Eigenkapitalverzinsung eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis damit begründet, dass diese "nur" Gesellschaftern zustand. Das bedeutet aber nicht, dass die gesellschaftsrechtliche Veranlassung anderenfalls ausgeschlossen ist. Vielmehr ist entscheidend, dass die Bezüge dem Anteilseigner "als" Gesellschafter zustehen und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind.

39 So liegt es im Streitfall trotz der ebenfalls als Regular Interest gewährten Commercial Paper. Nach den Feststellungen des FG ähneln sich zwar die vermögensrechtlichen Konditionen dieser beiden Formen des Regular Interest. Dies ändert aber nichts daran, dass nur die Preferred Shares eine mitgliedschaftliche Beteiligung mit Stimmrechten vermitteln und die Klägerin die streitigen Bezüge als Inhaberin genau dieser Beteiligung erhalten hat. Außerdem waren die Ansprüche aus den Preferred Shares gegenüber den Ansprüchen aus den Commercial Paper nachrangig.

40 c) Führt der Typenvergleich --wie im Streitfall-- zur Qualifizierung einer ausländischen Beteiligungsform als Aktie i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, ist grundsätzlich von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der daraus resultierenden Bezüge auszugehen. Es besteht zwar keine Bindung an die formale Bezeichnung der Beteiligungsform nach ausländischem Gesellschaftsrecht (a.A. wohl Häuselmann, a.a.O., S. 381). Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird aber durch das Ergebnis der rechtlichen und wirtschaftlichen Gesamtwürdigung des Typenvergleichs indiziert.

41 Eine Ausnahme kommt insbesondere dann in Betracht, wenn neben der mitgliedschaftlichen (gesellschaftsrechtlichen) Beteiligung auch eine --davon zu trennende-- schuldrechtliche Darlehensbeziehung besteht. Dies ist grundsätzlich möglich, liegt im Streitfall aber nicht vor. Die Zahlung der Klägerin in Höhe von ... US-Dollar begründet vielmehr ein einheitliches Stammrecht; sie ist weder ganz noch teilweise von den Preferred Shares trennbar.

42 d) §§ 17 Abs. 1, 18 Abs. 1 des Gesetzes über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen (Auslandinvestment-Gesetz) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (AuslInvestmG), die eine Ausnahme von § 8b Abs. 1 KStG vorsehen, sind im Streitfall nicht anwendbar.

43 Es fehlt bereits ein ausländisches Investmentvermögen i.S. des § 1 Abs. 1 AuslInvestmG. Das Auslandinvestment-Gesetz erfasst zwar auch Fonds des sog. Gesellschaftstyps (vgl. Pfüller/Schmitt in Brinkhaus/Scherer, KAGG/AuslInvestmG, § 1 AuslInvestmG Rz 34). Das Vermögen müsste aber gemäß § 1 Abs. 1 AuslInvestmG aus Wertpapieren, Forderungen aus Gelddarlehen, über die eine Urkunde ausgestellt ist, Einlagen oder Grundstücken bestehen und nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sein. Dies trifft auf den FASIT nicht zu. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) sind in dem FASIT nur Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zusammengefasst worden.

44 e) Schließlich ist die Qualifizierung als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die USA nach ihrem nationalen Recht bei der X-Inc. von abzugsfähigen Zinsen ausgingen und dies zu einem doppelten steuerlichen Vorteil führte (kein allgemeines Korrespondenzprinzip, vgl. Senatsurteil in BFHE 237, 346, BStBl II 2013, 111; Schwenke, Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, 405, 411). Ein solches Korrespondenzprinzip ist erst durch § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) eingeführt worden, der im Streitjahr noch keine Anwendung fand. Darüber hinaus stellte der Zinsabzug bei der X-Inc. in den USA auch keine für § 42 der Abgabenordnung relevante Steuerminderung dar (vgl. allgemein Senatsurteil vom 14.08.2019 - I R 44/17, BFHE 267, 1).

45 3. Das FG ist zur Frage der Veranlassung der streitigen Dividenden durch das Gesellschaftsverhältnis von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Deshalb war das angefochtene Urteil hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 aufzuheben. Die Sache ist aber nicht spruchreif, da das FG keine Feststellungen zu etwaigen nicht abziehbaren Betriebsausgaben getroffen hat.

46 a) Die pauschale Berücksichtigung nicht abziehbarer Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 % der außer Ansatz gebliebenen Bezüge ist nicht anwendbar. Da diese Regelung im Streitjahr auf Anteile an einer ausländischen Gesellschaft beschränkt war, verstieß sie gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C-340, 1), jetzt Art. 63 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 (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47), die auch für Drittstaaten gilt (Senatsurteil vom 26.11.2008 - I R 7/08, BFHE 224, 50, m.w.N.).

47 b) Aufgrund der Unanwendbarkeit des § 8b Abs. 5 KStG lebt die allgemeine Vorschrift für nicht abziehbare Betriebsausgaben gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG wieder auf (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 11.05.2011 - 1 K 224/07, EFG 2011, 1459, Revisionsverfahren durch Senatsbeschluss vom 13.12.2011 - I R 44/11, nicht veröffentlicht, nach Rücknahme eingestellt; FG München, Urteil vom 21.08.2015 - 7 K 3844/13, EFG 2015, 1978, Revisionsverfahren durch Senatsbeschluss vom 19.11.2015 - I R 68/15, nicht veröffentlicht, nach Rücknahme eingestellt; BMF-Schreiben vom 30.09.2008, BStBl I 2008, 940 Tz 3; Gosch, a.a.O., § 8b Rz 484, unter Verweis auf 1. Aufl., § 8b Rz 454; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 88; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 8b Rz 632; noch offen gelassen im Senatsurteil vom 09.08.2006 - I R 50/05, BFHE 215, 93, BStBl II 2008, 823).

48 Hiergegen wird zwar vorgebracht, dass das Unionsrecht nur die Rechtsfolge des § 8b Abs. 5 KStG verdränge, die Norm aber im Übrigen anwendbar bleibe und dies einen Rückgriff auf § 3c Abs. 1 EStG verhindere (Friedrich/Nagler, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2006, 217, 221 und Deutsches Steuerrecht 2005, 403, 412; Körner, IStR 2006, 376, 378). Außerdem wird eingewandt, dass der Gesetzgeber nach dem Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren, das im Streitjahr (nur) für ausländische Gesellschaften uneingeschränkt anwendbar war, in § 8b Abs. 1 KStG bewusst keine Steuerfreiheit geregelt habe, um den Kapitalertragsteuerabzug zu ermöglichen (Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 527).

49 Diese Einwendungen greifen aber letztlich nicht durch. Vielmehr ist entscheidend, dass ausländische Dividenden im Ergebnis nicht besteuert werden und § 3c Abs. 1 EStG eine allgemeine Regelung enthält, wie in einem solchen Fall die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben zu behandeln sind. Die Spezialnorm des § 8b Abs. 5 KStG kann einen Rückgriff auf diese allgemeine Vorschrift nur dann verhindern, wenn sie grundsätzlich in vollem Umfang, d.h. einschließlich der Rechtsfolge, zur Anwendung kommen kann. Die Besonderheiten der Struktur des Halbeinkünfteverfahrens führen ebenfalls nicht dazu, eine Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG auszuschließen (vgl. Senatsurteil vom 04.02.2014 - I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090 - zu Inlandsbeteiligungen). Hiervon geht auch das Bundesverfassungsgericht aus (Beschluss vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224).

50 c) Ob im Streitjahr etwas anderes gilt, soweit im Fall einer Inlandsbeteiligung noch das Anrechnungsverfahren unter Ausschluss des § 3c Abs. 1 EStG anwendbar gewesen wäre, da der Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei Inlandsbeteiligungen grundsätzlich um ein Jahr versetzt erfolgte (so BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 940 Tz 2 a.E.; vgl. auch Rehm/Nagler, IStR 2011, 622, 624), kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Aus den tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) zur Bildung des FASIT und zur Ausgabe der Preferred Shares im Jahr 2001 ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass es sich bei den streitigen Ausschüttungen der X-Inc. um offene Gewinnausschüttungen aufgrund eines ordentlichen Gewinnverwendungsbeschlusses aus Gewinnen des abgelaufenen Wirtschaftsjahres 2000 handeln könnte. Für "andere" Ausschüttungen war das Halbeinkünfteverfahren aber auch im Fall einer Inlandsbeteiligung schon im Streitjahr anwendbar (§ 34 Abs. 10a Satz 1 KStG).

51 d) Zu § 3c Abs. 1 EStG fehlen --aus Sicht der vom FG vertretenen Rechtsauffassung konsequent-- jegliche Feststellungen. Die Beteiligten haben hierzu ebenfalls keine Ausführungen gemacht, zumal die Klägerin noch bis zum Ende des Einspruchsverfahrens von der Anwendbarkeit des § 8b Abs. 5 KStG ausging. Deshalb enthalten auch die Akten keine Anhaltspunkte, ob und in welchem Umfang nicht abziehbare Betriebsausgaben gemäß § 3c Abs. 1 EStG vorliegen.

52 4. Hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2001 ist das FG dagegen im Ergebnis zu Recht von gewerbesteuerpflichtigen Einkünften der Klägerin aus der Beteiligung an der X-Inc. ausgegangen.

53 a) Die Voraussetzungen des nationalen gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs gemäß § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a, 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) liegen nicht vor.

54 Nach § 8 Nr. 5 GewStG sind die nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG für gewerbesteuerliche Zwecke wieder hinzuzurechnen, soweit nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllt sind. § 9 Nr. 2a GewStG sieht u.a. die Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft vor, wenn die Beteiligung zu Beginn

des Erhebungszeitraums mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns angesetzt wurden. § 9 Nr. 7 GewStG regelt dagegen die Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Auch diese Vorschrift setzt aber u.a. voraus, dass der Steuerpflichtige seit dem Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu einem Zehntel am Nennkapital beteiligt ist.

55 Unabhängig von den weiteren Voraussetzungen des nationalen Schachtelprivilegs fehlt es im Streitfall jedenfalls an der Mindestbeteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums, d.h. am 01.01.2001. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) beteiligte sich die Klägerin erst im November 2001 an der X-Inc.

56 b) Dass der Gerichtshof der Europäischen Union mit Urteil EV vom 20.09.2018 - C-685/16 (EU:C:2018:743, BStBl II 2019, 111) die Unionsrechtswidrigkeit des § 9 Nr. 7 GewStG in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung festgestellt hat, soweit darin für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten strengere Voraussetzungen als nach § 9 Nr. 2a GewStG für Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften vorgesehen sind, ist für den Streitfall unerheblich. Die zeitliche Voraussetzung der Mindestbeteiligung ("zu Beginn des Erhebungszeitraums") ist --wie bereits dargelegt-- nicht nur in § 9 Nr. 7 GewStG, sondern gleichermaßen in § 9 Nr. 2a GewStG vorgesehen. Deshalb bleibt sie trotz der grundsätzlichen Unionsrechtswidrigkeit des § 9 Nr. 7 GewStG weiterhin zu beachten.

57 c) Auch das DBA-USA 1989 hat keine gewerbesteuerliche Freistellung der streitigen Einkünfte zur Folge. Die abkommensrechtliche Abgrenzung zwischen Dividenden i.S. des Art. 10 DBA-USA 1989 und Zinsen i.S. des Art. 11 DBA-USA 1989 ist insoweit ohne Bedeutung. Bei einer Qualifizierung als Zinsen stünde dem Ansässigkeitsstaat Deutschland bereits nach Art. 11 DBA-USA 1989 ein unbeschränktes Besteuerungsrecht zu. Bei einer Qualifizierung als Dividenden wäre das Besteuerungsrecht Deutschlands zwar grundsätzlich gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-USA 1989 auf die Anrechnungsmethode beschränkt. Da die USA keine anrechenbaren Quellensteuern einbehalten haben, käme es aber trotzdem zu einer vollständigen Besteuerung in Deutschland.

58 Etwas anderes könnte sich nur aus dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA 1989 ergeben, in dem eine Freistellung von Dividenden in Deutschland vorgesehen ist. Insofern läge aber jedenfalls die Ausnahme des Satzes 4 vor. Danach findet das Schachtelprivileg keine Anwendung, wenn die Ausschüttungen für Zwecke der Steuer der Vereinigten Staaten abgezogen worden sind. Dies trifft nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitfall zu.

59 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache ist dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens zu übertragen (z.B. BFH-Urteil vom 06.09.2017 - IV R 1/16, BFH/NV 2018, 206, m.w.N.).

60 6. Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de