

Urteil vom 29. Januar 2015, I R 68/13

Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Anwendbarkeit des § 8a Abs. 6 KStG 2002 a.F. auf sog. mittelbare Beteiligungserwerbe

BFH I. Senat

KStG § 8a Abs 6 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 02. September 2013, Az: 4 K 2550/12

Leitsätze

NV: Nimmt eine Kapitalgesellschaft von ihrer (mittelbaren) Alleingesellschafterin ein Darlehen auf, mit dem sie einen Gesellschafterzuschuss in eine eigene Tochtergesellschaft finanziert, der dort wiederum zum Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eingesetzt wird, sind die Darlehenszinsen nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren; der sog. mittelbare Beteiligungserwerb erfüllt die Voraussetzungen eines (schädlichen) Veranlassungszusammenhangs zwischen Darlehensaufnahme und Beteiligungserwerb (§ 8a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F.) nicht (gegen BMF-Schreiben vom 19. September 2006, BStBl I 2006, 559 Tz. 11).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 3. September 2013 4 K 2550/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der einkommenserhöhende Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) im Zusammenhang mit Zinszahlungen an eine im Ausland ansässige mittelbare Anteilseignerin.
- 2 Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, war in den Streitjahren (2004 bis 2006) das Halten und die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen einschließlich des Erwerbs und des Verkaufs von solchen Beteiligungen; sie gehört zum Konzern der US-amerikanischen A Inc. (A-Gruppe). (Mittelbare) Alleinige Anteilseignerin der Klägerin war zum 1. Januar 2004 in einer gestaffelten Beteiligung (über die in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften: A-NL, ... B.V. und ... B.V.) die in Luxemburg ansässige A S.a.r.l. (A-LUX), die in den Streitjahren eine Niederlassung in der Schweiz unterhielt. Die Klägerin selbst hielt Beteiligungen an verschiedenen Tochtergesellschaften (vornehmlich Kapitalgesellschaften), darunter auch eine 95 %-ige Beteiligung an der in Italien ansässigen A s.r.l. (A-IT). Die restlichen 5 % der Anteile an der A-IT hielt die A-NL.
- 3 Am 19. Dezember 2001 beschloss die Geschäftsführung der Klägerin, der A-IT einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 88 Mio. € zu gewähren. Aufgrund eines Kauf- und Abtretungsvertrags vom 25. Januar 2002 trat sodann die A-NL ihre 100 %-ige Beteiligung an der in Spanien ansässigen A S.L. (A-ES) an die A-IT ab, wofür die A-IT der A-NL einen Kaufpreis von 88 Mio. € zahlte. Die schweizerische Niederlassung der A-LUX gewährte der Klägerin anschließend am 30. Januar 2002 ein Darlehen in Höhe von 88 Mio. € (Laufzeit zehn Jahre; Zinssatz 9,25 %). Ihre gegenüber der Klägerin bestehenden Ansprüche aus dem Darlehensvertrag trat die A-LUX am 3. Juni 2004 an die A-NL ab.
- 4 Die Klägerin berücksichtigte die aufgrund des Darlehens geleisteten Zinszahlungen (8.140.000 € p.a.) und weitere Zinszahlungen zu Darlehen, die der Klägerin durch Gesellschaften der A-Gruppe gewährt worden waren, als Aufwand. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht: Die Zinszahlungen von 8.140.000 € seien jeweils als vGA außerbilanziell wieder hinzuzurechnen, da das Darlehen den Tatbestand des § 8a

Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) i.d.F. vor dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --KStG 2002 a.F.-- erfülle (Zusammenhang mit einem konzerninternen Beteiligungserwerb). Dass die Klägerin als Darlehensnehmerin die Anteile an der A-ES nicht selbst erworben, sondern ihre Tochtergesellschaft A-IT zum Zwecke der Durchführung des Beteiligungserwerbs mit Eigenkapital ausgestattet habe, sei unerheblich - das Tatbestandsmerkmal der Aufnahme des Fremdkapitals "zum Zwecke" des Erwerbs der Beteiligung i.S. des § 8a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F. sei stets dann erfüllt, wenn die Fremdkapitalgewährung durch den Beteiligungserwerb veranlasst sei. Das sei auch bei sog. mittelbaren Beteiligungserwerben anzunehmen, wenn der Beteiligungserwerb der Tochtergesellschaft und die Fremdkapitalaufnahme der Muttergesellschaft auf einem Gesamtplan beruhten (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19. September 2006, BStBl I 2006, 559 [berichtigt BStBl I 2006, 760], Rz 11). Die A-LUX, die A-NL und die Klägerin hätten den Beteiligungserwerb und dessen Finanzierung im Streitfall auf der Grundlage eines Gesamtplans vollzogen. Das ergebe sich aus dem zeitlichen Zusammenhang und der identischen Höhe der jeweils konzerninternen Eigenkapitalausstattung, Fremdkapitalaufnahme und Kaufpreisbemessung.

- 5 Die Klage gegen die entsprechenden Festsetzungen (Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschläge 2004 bis 2006) bzw. Feststellungen (gesonderte Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2004 bis zum 31. Dezember 2006; gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3, 37 Abs. 2 und 38 Abs. 1 KStG 2002 a.F. vom 31. Dezember 2004 bis zum 31. Dezember 2006), die darauf gerichtet war, den Ansatz einer vGA in jedem Streitjahr um jeweils 8.140.000 € rückgängig zu machen, blieb erfolglos (Hessisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 3. September 2013 4 K 2550/12).
- 6 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschläge bzw. Feststellungen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3, 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG 2002 a.F. und gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 a.F. insoweit aufzuheben, als vGA in Höhe von 4.748.333 € (2004), 8.140.000 € (2005) und 8.140.000 € (2006) außerbilanziell hinzugerechnet wurden, und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 7 Darüber hinaus trägt die Klägerin vor, der Sachverhalt sei vom FG unzutreffend festgestellt worden: Die Käuferin A-IT habe die Anteile (an der A-ES) nicht von der A-NL, sondern von der A-LUX am 22. Januar 2002 erworben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Auf die Revision der Klägerin wird das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Voraussetzungen für den einkommenserhöhenden Ansatz einer vGA auf der Grundlage des § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. rechtsfehlerhaft als erfüllt angesehen. Die Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Sachentscheidung allerdings nicht aus. Das FG hat nicht geprüft, ob der Ansatz von vGA auf der Grundlage von § 8a Abs. 1 KStG 2002 a.F. oder mit Blick auf die Bedingungen der Darlehensaufnahme (Fremdvergleich nach Maßgabe des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 a.F.) gerechtfertigt ist; die dazu erforderlichen Feststellungen sind nachzuholen.
- 10 1. Die Voraussetzungen für den einkommenserhöhenden Ansatz einer vGA auf der Grundlage des § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. sind nicht erfüllt.
- 11 a) Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 a.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). Davon abweichend sind nach § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft erhalten hat, vGA, wenn das Fremdkapital zum Zwecke

des Erwerbs einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital an einer Kapitalgesellschaft aufgenommen wurde (Nr. 1) und der Veräußerer der Beteiligung sowie der Geber des Fremdkapitals der Anteilseigner, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, eine dem Anteilseigner nahe stehende Person i.S. des § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--) oder ein Dritter i.S. des Abs. 1 Satz 2 ist (Nr. 2). Dies gilt entsprechend, wenn die Beteiligung durch eine Personengesellschaft erworben wurde, an der die Kapitalgesellschaft alleine oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 AStG unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt ist (§ 8a Abs. 6 Satz 2 KStG 2002 a.F.).

- 12** b) Indem § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft erhalten hat, "abweichend von Absatz 1" als vGA qualifiziert, und insbesondere die für Absatz 1 geltenden negativen Tatbestandsmerkmale (Drittvergleich, sog. safe haven, Freibetrag) ausschließt, handelt es sich um eine gegenüber Absatz 1 vorrangig anzuwendende Spezialnorm (s. z.B. Kutsch, Gesellschafter-Fremdfinanzierung beim internen Beteiligungserwerb, 2009, S. 87 f., m.w.N.). Nach der Begründung des Gesetzentwurfs für den durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II-Gesetz) vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) ab 1. Januar 2004 (s. § 34 Abs. 6a Satz 1 KStG 2002 a.F.) in das Gesetz eingefügten Absatz 6 handelt es sich um "eine Missbrauchsregelung für fremdfinanzierte Anteilsverkäufe Diese Regelung soll die in der jüngeren Praxis vermehrt auftretenden Modelle verhindern, in denen im Rahmen von Holding-Konstruktionen die Verbesserung des Eigenkapitals durch nach § 8b Abs. 2 KStG (nahezu) steuerfreie Anteilsverkäufe erfolgt" (BTDrucks 15/1518, S. 15). Damit zielte der Gesetzgeber ersichtlich darauf ab, Umgehungsmöglichkeiten des Grundtatbestandes (Absatz 1) im Zusammenhang mit fremdfinanzierten Anteilskäufen einzuschränken. Auf der Ebene des Erwerbers konnte durch eine Holdingstruktur eine höhere Gesellschafter-Fremdfinanzierung erreicht werden (Verbesserung seines sog. safe haven infolge Wegfalls der sog. Buchwertkürzung), auf der Ebene des Veräußerers konnte ein (weitgehend steuerfreier) Veräußerungsgewinn eintreten (s. Kutsch, a.a.O., S. 41 ff., 60; s.a. BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 559, Rz 1; Dötsch/Pung, Der Betrieb --DB-- 2004, 91, 99; Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a KStG (vor URefG 2008) Rz 497). § 8a Abs. 6 KStG 2002 a.F. wird daher als Missbrauchsvermeidungsvorschrift mit Blick auf fremdfinanzierte Anteilsverkäufe in Konzernzusammenhängen angesehen (z.B. Köplin in Erle/ Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8a aF/Anh 2 zu § 8a KStG Rz 632; Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Rz J 03-35 [Jahresband 2004]; Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz 331; I. Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8a Rz 316; Blümich/Menck, § 8a KStG a.F. Rz 26 [105. Ergänzungslieferung, März 2010]), auch wenn der Regelungswortlaut durchaus über den Zweck einer Missbrauchsbekämpfung hinausgehende (überschießende) Wirkungen zulässt (s. z.B. Gosch und Köplin, jeweils a.a.O.).
- 13** c) Dass im Streitfall die Voraussetzungen des § 8a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 a.F. im Hinblick auf die (mittelbare) Anteilseignereigenschaft der A-LUX als Fremdkapitalgeberin und der A-NL als Veräußerin der Beteiligung (nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt) erfüllt sind, ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit. Die Korrektur des Sachverhalts durch die Klägerin im Revisionsverfahren ist infolge der Bindung an die tatrichterlichen Feststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO nicht verwertbar, würde aber bei der A-LUX als Veräußerin unverändert zur hier streiterheblichen Rechtsfrage führen. Insbesondere ist aus dem Wortlaut der Regelung nicht eindeutig abzuleiten, dass Personenidentität zwischen Anteilsveräußerer und Fremdkapitalgeber bestehen muss (Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Rz J 03-38 [Jahresband 2004] Köplin in Erle/Sauter, a.a.O., § 8a aF/Anh 2 zu § 8a KStG Rz 655; Dötsch/Pung, DB 2004, 91, 99). Der Ansatz einer vGA nach § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. hängt im Streitfall daher allein davon ab, ob das der Klägerin von ihrer ausländischen mittelbaren Allein-Gesellschafterin A-LUX (Niederlassung Schweiz) überlassene Fremdkapital, das sie zur Finanzierung ihres Gesellschafterzuschusses in die A-IT verwendet hat, "zum Zwecke des Erwerbs einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital an einer Kapitalgesellschaft aufgenommen wurde" (dort Nr. 1). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist im Streitfall der Tatbestand des § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. nicht erfüllt.
- 14** aa) Fremdkapital wird dann zum Zwecke des Erwerbs einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft aufgenommen, wenn die Überlassung des Fremdkapitals an die erwerbende Kapitalgesellschaft durch den Erwerb einer Kapitalbeteiligung veranlasst ist (z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 559, Rz 8). Es geht damit um den konkreten Verwendungszweck "Beteiligungserwerb" im Zeitpunkt der Mittelaufnahme (Gosch, a.a.O., § 8a Rz 335). Ein tatbestandsrelevanter Beteiligungserwerb könnte im Streitfall nur im Erwerb der Anteile an der A-ES durch die A-IT liegen, nachdem die Klägerin (von ihrer eigenen mittelbaren Allein-Gesellschafterin durch Darlehensgewährung vom 30. Januar 2002 fremdfinanziert) einen Gesellschafterzuschuss (Beschluss vom

19. Dezember 2001) in Höhe der Anschaffungskosten in das Vermögen ihrer (erwerbenden) Beteiligungsgesellschaft --der A-IT-- geleistet hatte.

- 15** bb) Ob bei einer Fremdkapitalaufnahme durch die Tochtergesellschaft (von der Muttergesellschaft) mit einer Weiterleitung des Kapitals an eine Enkelgesellschaft (z.B. durch einen Gesellschafterzuschuss bzw. eine Einlage) zur Finanzierung eines (dortigen) Beteiligungserwerbs ein tatbestandlicher Veranlassungszusammenhang i.S. des § 8a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F. vorliegt, wird unterschiedlich beurteilt. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung liegt "ein schädlicher Veranlassungszusammenhang ... auch vor, wenn die Überlassung des Fremdkapitals nach dem erkennbaren Willen der Beteiligten mit dem Ziel des mittelbaren Erwerbs einer Kapitalbeteiligung erfolgte (Gesamtplan). Die Form der Überlassung des Fremdkapitals an die erwerbende Kapitalgesellschaft (Eigen- oder Fremdkapital) ist unerheblich" (BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 559, Rz 11 [sog. mittelbarer Anteilserwerb]). Dieser Auslegung folgt ein Teil der Literatur; wenn auf einheitlicher Planung beruhende und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang abgeschlossene Rechtsgeschäfte vorlägen, könne auch im Falle mittelbaren Erwerbs ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang des fremdfinanzierten Erwerbs einer Kapitalbeteiligung vorliegen (Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8a KStG (vor URefG 2008) Rz 502; s.a. Kutsch, a.a.O., S. 118; I. Kröner in Ernst & Young, a.a.O., § 8a Rz 321, 325; Brinkmann, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2006, 1073, 1076 f.). Ein anderer Teil der Literatur verweist insbesondere auf den Gesetzeswortlaut und lehnt einen schädlichen Veranlassungszusammenhang bei mittelbarem Anteilserwerb ab (z.B. Kessler, DB 2005, 2766, 2769 f.; Thill/Puls, Finanz-Rundschau --FR-- 2005, 609, 612 u. 614 f. und FR 2006, 962, 963 f. [sog. mittelbare Finanzierung] und Der Konzern 2006, 738, 741; Prinz zu Hohenlohe/Rautenstrauch/Adrian, GmbHR 2006, 178, 180; Breuninger in Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel [Hrsg.], Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, 2006, S. 437, 452 ff., und in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2006/ 2007, S. 441, 450 ff.; Wagner, Steuern und Bilanzen 2006, 906, 908; Breuninger/Schade, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 221, 224 f.; Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Rz J 03-37 [Jahresband 2004]; Köplin in Erle/Sauter, a.a.O., § 8a aF/Anh 2 zu § 8a KStG Rz 699-703; Streck/Schwedhelm, KStG, 8. Aufl., § 8a aF Rz 123; Gosch, a.a.O., § 8a Rz 335). Der Senat folgt der letztgenannten Ansicht.
- 16** aaa) Der Wortsinn des § 8a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F. ist in einem von der Auffassung der Vorinstanz abweichenden Sinn eindeutig. Von einer Aufnahme des Fremdkapitals zum Zwecke des Erwerbs einer Beteiligung kann nur dann die Rede sein, wenn der Darlehensschuldner mit der Valuta einen (eigenen) Beteiligungserwerb finanziert. Dass auch der Erwerb durch eine dritte Person (nach einer Weitergabe der Mittel) tatbestandsrelevant sein soll, lässt sich nicht aus dem Terminus (Erwerbs-)Zweck ableiten. Vielmehr ergibt sich durch die Anknüpfung an die Fremdkapitalaufnahme durch die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft und die Umqualifizierung der dadurch veranlassten (und bei ihr anfallenden) Vergütungen für die Überlassung des Fremdkapitals je nach Finanzierungsstruktur (bzw. des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners) eine enge personelle Anbindung auch des Erwerbzwecks an diese Gesellschaft. Es reicht nicht aus, dass mit den Darlehensmitteln --wenn sie noch identifizierbar sein sollten-- letztlich ein Beteiligungserwerb (aus der Sicht der erwerbenden Gesellschaft in der streitgegenständlichen Situation: finanziert durch Eigenkapital) stattfindet. Daran kann auch ein "Gesamtplan" im Sinne einer finalen Verknüpfung der die streitgegenständlichen Darlehenszinsen auslösenden Fremdkapitalaufnahme mit dem tatsächlich vollzogenen Beteiligungserwerb bei einem Dritten nichts ändern.
- 17** bbb) Es kommt auch nicht in Betracht, den "mittelbaren Anteilserwerb" unter Hinweis auf einen ansonsten sachlich zu stark eingeschränkten Anwendungsbereich des § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. ("Regelungslücken") einzubeziehen (so im Ergebnis aber Brinkmann, GmbHR 2006, 1073, 1076 f.). Wie der Senat in anderem (aber sachlich insoweit vergleichbaren) Zusammenhang ausgeführt hat, ist es Sache des Gesetzgebers, die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Ausnahmenvorschrift derart klar und eindeutig zu fassen, dass sich die beteiligten Verkehrskreise darauf einstellen können. Etwaige Unklarheiten und Rechtsfolgelücken können im Rahmen der Gesetzesauslegung zwar geschlossen werden, immer aber nur in den Grenzen des möglichen Wortsinns (Senatsurteil vom 17. Mai 2000 I R 19/98, BFHE 192, 282, BStBl II 2000, 619 --unter II.3.a der Gründe-- zu § 50c des Einkommensteuergesetzes 1987). Insoweit wird in der Literatur zutreffend darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber im Rahmen des § 8a KStG 2002 a.F. durchaus die Notwendigkeit gesehen hat, die Situation mittelbarer Anteilserwerbe ausdrücklich zu regeln (§ 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 a.F.), dies aber in § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. nicht zum Ausdruck gekommen ist (z.B. Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 8a KStG (vor URefG 2008) Rz 502). Vielmehr kann man nur dem Wortlaut des § 8a Abs. 6 Satz 2 KStG 2002 a.F. (Beteiligungserwerb durch eine Personengesellschaft) die Absicht entnehmen, den mittelbaren Beteiligungserwerb zu erfassen (z.B. Kutsch, a.a.O., S. 117; Prinz zu Hohenlohe/ Rautenstrauch/Adrian, GmbHR 2006, 178, 182). Die damit verbundene

Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 8a Abs. 6 Satz 1 KStG 2002 a.F. bei mehrstufigen Erwerbs- bzw. Finanzierungsstrukturen auf den fremdfinanzierten Direkterwerb verhindert, dass je nach Sachverhaltskonstellation mehrere "infizierte Erwerbsdarlehen" entstehen (Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Rz J 03-37 [Jahresband 2004]); die jeweiligen Stufen unterliegen allerdings § 8b Abs. 1 und 4 KStG 2002 a.F.

- 18** cc) Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. des § 42 der Abgabenordnung (AO) liegt nicht vor.
- 19** aaa) Das FG hat neben der betraglichen Identität eine zeitliche Nähe (enge zeitliche Verknüpfung) der Darlehensaufnahme durch die Klägerin und der Eigenkapitalzuführung bei der A-IT festgestellt, darüber hinaus einen Zusammenhang zwischen der Eigenkapitalausstattung und dem Erwerb der Beteiligung durch die A-IT. Im Übrigen hat die Klägerin vorgetragen, dass diese unternehmerischen Maßnahmen von einer vorherigen Entscheidung im Konzern getragen waren, die Beteiligungen neu zu strukturieren.
- 20** bbb) Anhaltspunkte für einen Missbrauch i.S. des § 42 AO ergeben sich daraus nicht. Insbesondere ist es --auch nach der Darstellung des FA in der Übersicht in seiner Revisionserwiderung-- entgegen der Ansicht des FG bei der Klägerin nicht zu einer Verbesserung des sog. safe haven (und damit einer erhöhten Abzugsmöglichkeit des Finanzierungsaufwands) auf der Grundlage des sowohl vorher als auch nachher bestehenden Holdingprivilegs (§ 8a Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 a.F.; s. insoweit auch BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 559, Rz 1, dort Satz 3/zweiter Spiegelstrich) gekommen. Im Übrigen hat es sich um eine gerade in internationalen Konzernen häufig vorkommende Umstrukturierungsmaßnahme gehandelt. Dabei ist ausschlaggebend, dass die dauerhafte (d.h. nicht nur "geschäftsvorfallbezogene") Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften im Rahmen einer auf Dauer angelegten Unternehmensumstrukturierung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht dem Missbrauchsverdikt des § 42 AO unterfällt (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 74/07, BFHE 229, 71, BStBl II 2010, 1104; s.a. Senatsurteile vom 23. Oktober 1996 I R 55/95, BFHE 181, 490, BStBl II 1998, 90; vom 25. Februar 2004 I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl II 2005, 14; Jehke, DStR 2012, 677, 681).
- 21** 2. Das FG hat --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung einer Anwendung von § 8a Abs. 6 KStG 2002 a.F. folgerichtig-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Vergütungen für das Gesellschafter-Darlehen ganz oder teilweise auf der Grundlage des § 8a Abs. 1 KStG 2002 a.F. oder des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 a.F. einkommenserhöhend zu berücksichtigen sind. Dazu ist insbesondere die Fremdüblichkeit der vereinbarten Zinsen nach den Maßgaben des Fremdvergleichs zu überprüfen; im Übrigen ist dem Antrag der Klägerin im Revisionsverfahren zum Streitjahr 2004 zu entnehmen, dass ein einkommensmindernder Abzug der auf das Darlehen entfallenden Zinsen für dieses Jahr auch nach der Rechtsauffassung der Klägerin nicht in voller Höhe in Betracht kommt. Die dazu erforderlichen (Tatsachen-) Feststellungen obliegen dem FG.
- 22** 3. Der Antrag, eine Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, betrifft das Verfahren der Kostenfestsetzung; im hier anhängigen Revisionsverfahren ist er unzulässig (z.B. Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 3/11, BFHE 238, 46, BStBl II 2013, 430, m.w.N.).
- 23** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de