

Urteil vom 25. June 2014, I R 88/12

Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG a.F. bei Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine belgische Tochtergesellschaft

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 3, AStG § 1 Abs 4, KStG § 8a Abs 1 S 1 Nr 2, EGV Art 43, AEUV Art 49

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 28. November 2012, Az: 1 K 118/07

Leitsätze

1. NV: § 1 Abs. 1 AStG in der im Streitjahr 2001 geltenden Fassung (a.F.) ermöglicht im Fall der Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine ausländische (hier: belgische) Tochtergesellschaft eine Einkünfteberichtigung auf der Grundlage des (allgemeinen) Fremdvergleichs, soweit das Darlehen Gegenstand einer "Geschäftsbeziehung" (§ 1 Abs. 4 AStG a.F.) ist. Eine solche Einkünfteberichtigung, die den Einfluss der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den Geschäftspartnern auf die Preisbildung im konkreten Fall ausschließt, nicht aber sachbezogene wirtschaftliche Gründe der Parteien, ist als Maßnahme zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten geeignet und jedenfalls nicht unverhältnismäßig, sodass insoweit nach Maßgabe des EuGH-Urteils vom 21. Januar 2010 C-311/08 "SGI" (Slg 2010, I-487) keine unionsrechtlichen Bedenken bestehen.
2. NV: Den i.S. § 1 Abs. 1 und 3 AStG a.F. fremdvergleichsgerechten Preis für die Darlehensgewährung im konkreten Einzelfall ermittelt das FG. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 kann dabei nicht als Bewertungsmaßstab herangezogen werden.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der Ansatz einer Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Streitjahres 2001 (AStG a.F.) im Zusammenhang mit der Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine ausländische Tochtergesellschaft.
- 2 Zum Vermögen der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, gehörten im Streitjahr Beteiligungen an verschiedenen in- und ausländischen Gesellschaften. Unter anderem war sie alleinige Gesellschafterin der D (Land L, Westeuropa), einer Kapitalgesellschaft belgischen Rechts. Insoweit brachte die E-AG mit Einbringungsvertrag vom ... 1998 nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 mit Wirkung zum 1. Januar 1998 ihren gesamten ... -betrieb und die dazu gehörenden Beteiligungen an in- und ausländischen Gesellschaften in die Klägerin ein (Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage), u.a. auch die Beteiligung an der D. Deren Nennkapital betrug zu diesem Zeitpunkt umgerechnet 61.973 €. Die D hielt weitere Beteiligungen; sie nahm die Aktivitäten der Unternehmensgruppe der Klägerin in L wahr.
- 3 Zu den von der E-AG in die Klägerin eingebrachten Vermögensgegenständen gehörte auch eine unverzinsliche Darlehensforderung (Finanzierung eines Wirtschaftsgutes) gegen die D. Zum Einbringungsstichtag valutierte das Darlehen in Höhe von 29.014.285 DM (14.834.768,36 €), zu Beginn des Jahres 2001 in Höhe von 7.026.449 €. Zu diesem Zeitpunkt betrug das Eigenkapital der D unter Berücksichtigung von Gewinn- und Verlustvorträgen 44.610 €. Im Laufe des Jahres 2001 wurde das Darlehen im Rahmen einer Umschuldung vollständig getilgt; im Jahr 2003 veräußerte die D das mit den Darlehensmitteln angeschaffte Wirtschaftsgut.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, die unentgeltliche Nutzungsüberlassung (Darlehen) sei eine nicht einlagefähige Vorteilsgewährung der Klägerin an ihre ausländische Tochtergesellschaft (D) und außerbilanziell nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. durch eine entsprechende Hinzurechnung zu korrigieren. Zur Vermeidung einer nochmaligen Besteuerung der hinzugerechneten Beträge im Falle des nachträglichen Ausgleichs von korrigierten Einkommensminderungen seien die hinzugerechneten Beträge für eine spätere Gegenrechnung vorzumerken (Vormerkposten im Anhang zur Steuerbilanz). Die Darlehensforderung sei mit

4,5 % vom jeweiligen (Rest-)Darlehensbetrag zu verzinsen: 1.305.640 DM (1998), 794.700 DM (1999), 690.200 DM (2000) und 77.300 DM (2001).

- 5 Auf dieser Grundlage ergingen zum Streitjahr entsprechende Änderungsbescheide (Körperschaftsteuer 2001 [Festsetzung von 0 €]; Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeerlustes jeweils auf den 31. Dezember 2001). Die dagegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg (Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 29. November 2012 1 K 118/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 279): Das FG verminderte unter Abänderung der Feststellungsbescheide den Hinzurechnungsbetrag auf 46.600 DM. Im Übrigen hat es die Klage abgewiesen.
- 6 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klage über die Feststellungen unter Ziffer 3 der Urteilsgründe hinaus stattgegeben hat und die Klage auch insoweit abzuweisen, so dass anstelle einer Hinzurechnung gemäß § 1 AStG a.F. in Höhe von 46.600 DM eine Hinzurechnung in Höhe von 50.200 DM vorgenommen wird.
- 7 Die Klägerin hat zum Verfahren nicht Stellung genommen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Die von diesem getroffenen tatsächlichen Feststellungen lassen eine abschließende Beurteilung der Feststellungsbescheide, die Gegenstand des Revisionsverfahrens sind, zur Höhe der Korrektur nicht zu.
- 9 1. Nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahe stehenden Person so angesetzt, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären, wenn sie dadurch gemindert sind, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.
- 10 2. Die Darlehenshingabe ist zu einem Teil als Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 1 und 4 AStG a.F. (zwischen der Klägerin und der von ihr beherrschten Tochtergesellschaft) zu qualifizieren.
- 11 a) Die von § 1 Abs. 1 AStG a.F. angeordnete Berichtigung der Einkünfte hängt davon ab, dass es um ein Verhältnis zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahe stehenden Person geht, das als "Geschäftsbeziehung" qualifiziert werden kann (Senatsurteile vom 29. November 2000 I R 85/99, BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720; vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895). Eine "Geschäftsbeziehung" in diesem Sinne liegt gemäß § 1 Abs. 4 AStG a.F. vor, wenn die den Einkünften zugrunde liegende Beziehung entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen worden wäre.
- 12 b) Der Senat hat zu der im Jahr 1985 geltenden Rechtslage entschieden, dass die Garantierklärung einer Konzern-Obergesellschaft zugunsten eines anderen konzernangehörigen Unternehmens nicht im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Unternehmen abgegeben wird, wenn die begünstigte Gesellschaft mangels ausreichender Eigenkapitalausstattung ohne sie ihre konzerninterne Funktion nicht erfüllen könnte (Senatsurteil in BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720). Er hat ferner entschieden, dass diese Beurteilung gleichermaßen für diejenige Fassung des Außensteuergesetzes gilt, die durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) geschaffen worden ist und seit dem 1. Januar 1992 gilt (Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 28/07, BFH/NV 2009, 123). Die insoweit maßgebliche Gesetzesfassung ist erst durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) erneut geändert worden, und zwar mit erstmaliger Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2003 (§ 21 Abs. 11 Satz 1 AStG i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes). Sie gilt daher in ihrer ursprünglichen Form u.a. im Hinblick auf das Streitjahr.
- 13 c) Die genannte Rechtsprechung besagt indessen nicht, dass nach der hier maßgeblichen Rechtslage die Gewährung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens in keinem Fall die Rechtsfolge des § 1 Abs. 1 AStG a.F. auslösen könne. Vielmehr ist sie nur dann nicht Gegenstand einer "Geschäftsbeziehung", wenn sie entweder nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen Gesellschaftsrechts als Zuführung von Eigenkapital

anzusehen ist (Senatsurteil vom 30. Mai 1990 I R 97/88, BFHE 160, 567, BStBl II 1990, 875) oder wenn sie der Zuführung von Eigenkapital in einer Weise nahe steht, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung mit jener gebietet (Senatsurteil in BFH/NV 2009, 123). Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn die Darlehensgewährung eine unzureichende Eigenkapitalausstattung der Kapitalgesellschaft ausgleicht und eine notwendige Bedingung dafür ist, dass diese Gesellschaft die ihr zugeordnete wirtschaftliche Funktion erfüllen kann (Senatsurteile in BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720; in BFH/NV 2009, 123; Senatsbeschluss vom 29. April 2009 I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648; Senatsurteil in BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895). Fehlt es an diesen qualifizierenden Voraussetzungen, ist im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen für eine Korrektur von Einkünften gemäß § 1 Abs. 1 AStG a.F. Raum.

- 14** d) Das FG ist nach diesen Maßgaben im Wege einer Gesamtwürdigung des Gesellschaftsvertrags und des Darlehensvertrags und der im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Verträge vorliegenden Umstände (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4. November 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344) zu dem Schluss gekommen, dass sich das Darlehen teilweise --bezogen auf das Streitjahr 2001 mit einem Anteil von 35 % des zum Beginn des Jahres bestehenden Restdarlehens-- als eigenkapitalersetzend darstellte. In dem Umfang, in dem die prognostizierten Erträge nicht ausreichen würden, um ein fremdüblich verzinstes Darlehen zu bedienen, sei die Gewährung des zinslosen Darlehens nicht innerhalb einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 1 und 4 AStG a.F. erfolgt. Diese Würdigung, die mit der Revision ausdrücklich nicht angegriffen wird, ist nachvollziehbar und für das Revisionsverfahren bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Es bestehen insbesondere auch keine Zweifel daran, dass es möglich ist, das im Ausgangspunkt einheitliche Rechtsgeschäft der Darlehensgewährung nach den steuerrechtlichen Maßgaben einer Qualifizierung als eigenkapitalersetzend zu zerlegen und für den Tatbestand des § 1 Abs. 1 AStG a.F. ("Geschäftsbeziehung") einer unterschiedlichen Würdigung zuzuführen (zweifelnd Puls, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 704, 706 f.).
- 15** 3. Liegt daher im Umfang von 65 % des (Rest-)Darlehensbetrages eine "Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 Abs. 4 AStG a.F. vor, kommt eine Einkünftekorrektur insoweit in Betracht, als die Darlehensbedingungen von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Für eine entsprechende Bemessung der Korrektur fehlen tatsächliche Feststellungen des FG, die nachzuholen sind.
- 16** a) Das FG hat eine Einkünftekorrektur durch Hinzurechnung fiktiver Zinsen in einem Umfang befürwortet, den es den Maßgaben des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) entnommen hat. Nach dieser Regelung sei es als verkehrsblich anzusehen, dass Eigenkapital und Gesellschafterfremdkapital (zumindest) im Verhältnis "zwei zu drei" zueinander stünden, so dass Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital maximal für einen Betrag in Höhe von 60 % der Summe aus Eigenkapital und Gesellschafterfremdkapital anfielen. Auf dieser Grundlage könne es nicht als missbräuchlich angesehen werden, wenn für Gesellschafterfremdkapital, welches 60 % der Summe aus Gesellschafterfremdkapital und Eigenkapital überschreite, keine Vergütung vereinbart werde. Jenem Kapitalbetrag komme (ebenfalls) eine eigenkapitalähnliche Funktion zu. Insoweit liege (typisierend) ein wirtschaftlicher Grund für eine unentgeltliche Darlehensgewährung vor, so dass sich die Korrektur auf den Ausgangsbetrag von 60 % der Summe aus Darlehen und Eigenkapital --unter Anwendung eines Zinssatzes von 4,5 %-- beschränke.
- 17** b) Dem ist nicht zu folgen. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 kann nicht als Bewertungsmaßstab für eine Korrektur nach Maßgabe eines fremdüblichen Entgelts herangezogen werden (so im Ergebnis auch Hruschka, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2013, 123, 124; wohl auch Nolden/Bollermann, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2013, 649, 655). § 8a KStG 1999 bezieht sich auf (tatsächlich vereinbarte und als Aufwand angefallene) Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital, soweit jenes Kapital gemessen am anteiligen Eigenkapital des Anteilseigners nach einer typisierenden Bemessung zu hoch und verkehrsunüblich ist, und löst (vorbehaltlich eines sog. Fremderhaltungsnachweises) einen Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Darlehensnehmerin aus. Eine auf die konkrete Geschäftsbeziehung zwischen der Klägerin und ihrer Tochtergesellschaft abzielende Bemessung einer fremdvergleichsgerechten Verzinsung liegt darin aber nicht. Das FG hatte insoweit in seinem Urteil schon selbst eingeräumt, dass die Ertragskraft der Darlehensnehmerin eine Abweichung von dem typisierten Maßstab einer verkehrsunüblichen Fremdfinanzierung rechtfertigen könne, diesem Aspekt im Streitfall aber keine Bedeutung beigemessen.
- 18** c) Die Ermittlung bzw. Bemessung eines nach den Maßgaben des § 1 Abs. 1 und 3 AStG a.F. fremdvergleichsgerechten "Preises" für die Darlehensgewährung obliegt dem FG. Tatrichterliche Feststellungen, die z.B. als Grundlage für eine im Bereich von Finanzierungsleistungen mögliche Preisvergleichsmethode (s. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 18.174, m.w.N.; s.a. Nolden/Bollermann, IWB 2013, 649, 653 f.;

Bogenschütz, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 155) herangezogen werden könnten, liegen nicht vor. Es ist entgegen der Einschätzung der Revision auch nicht zweifelsfrei, dass den Feststellungen des FG (zu 4. der Gründe des angefochtenen Urteils) die abschließende Würdigung zugrunde liegt, ein Zinssatz von 4,5 % sei im konkreten Fall und bezogen auf die in den Gründen (zu 3.) ermittelte Bemessungsgrundlage fremdvergleichsgerecht.

- 19** 4. Die hiernach in Betracht kommende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG a.F. ist nicht unionsrechtswidrig: Denn die belastende Wirkung der Rechtsnorm beschränkt sich im Streitfall darauf, dem Umstand einer unentgeltlichen Darlehensgewährung der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft durch Ansatz eines fremdvergleichsgerechten Leistungsentgelts Rechnung zu tragen.
- 20** a) Der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union, früher Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), zu einer im belgischen Recht vorgesehenen Einkünftekorrektur (EuGH-Urteil vom 21. Januar 2010 C-311/08, "SGI", Slg. 2010, I-487) entnimmt der Senat, dass eine solche Regelung mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C-340, 1, nunmehr Art. 49 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) --AEUV--, vereinbar sein kann, da sie zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung gerechtfertigt sein kann. Sie ist aber nur dann verhältnismäßig, wenn die Regelung eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsieht, damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt. Dabei muss in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt werden, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. Darüber hinaus muss sich, wenn die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende geschäftliche Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre.
- 21** b) Ob § 1 AStG a.F. diesen Maßgaben vollen Umfangs entspricht, ist im Streitfall nicht zu entscheiden. Jedenfalls eine Korrektur einer unentgeltlichen Darlehensgewährung auf der Grundlage des (allgemeinen) Fremdvergleichs, der zwar den Einfluss der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den Geschäftspartnern auf die Preisbildung ausschließt, nicht aber sachbezogene wirtschaftliche Gründe der Parteien (s. zu einer unentgeltlichen Darlehensgewährung im Interesse des Darlehensgebers das Senatsurteil in BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; s.a. --u.U. allerdings darüber hinaus gehend-- zum Einfluss von evtl. vorhandenen weiteren Geschäftsbeziehungen zwischen den Vertragspartnern auf die Fremdüblichkeit der vereinbarten Bedingungen des Darlehensvertrags das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 29. März 2011, BStBl I 2011, 277, Tz. 4.1), ist als Maßnahme zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte geeignet und jedenfalls nicht unverhältnismäßig (so im Ergebnis auch Hruschka, ISR 2013, 123, 124; wohl auch Nientimp, ISR 2013, 122, 123; Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 9 Rz 17; derselbe in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rz 6.501; Scheipers/Linn, IStR 2010, 469, 473 f.; Nolden/ Bollermann, IWB 2013, 649, 652 ff.; Greinert/Weigert, Der Betrieb 2013, 2524, 2526 f.; a.A. wohl Puls, IStR 2013, 704, 707). Für diese Frage besteht kein weiter gehender Klärungsbedarf durch eine Vorlage an den EuGH auf der Grundlage des Art. 267 AEUV (s. insoweit EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982, Rs. 283/81, "C.I.L.F.I.T.", Slg. 1982, 3415).
- 22** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de