

Urteil vom 27. November 2019, I R 40/19 (I R 14/16)

Verzicht auf Darlehenszinsen in grenzüberschreitenden Dreieckskonstellationen - Verhältnis von § 1 Abs. 1 AStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.2711119.IR40.19.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 6 Abs 6 S 2, EG Art 43, AEUV Art 49, EGAAbk CZE Art 45 Abs 3 vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 25. Januar 2016, Az: 3 K 653/11

Leitsätze

1. Für das Vorliegen einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG kommt es seit der Neufassung durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz nicht mehr darauf an, ob die Darlehensnehmerin ihre unternehmerische Funktion mangels Eigenkapitalausstattung nicht erfüllen könnte .
2. Wird die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG auf einen Zinsverzicht gegenüber einer ausländischen Darlehensnehmerin gestützt, muss dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, den Nachweis für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des (nicht fremdüblichen) Geschäfts zu erbringen (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, HFR 2018, 580). Diese Prüfung ist den nationalen Gerichten vorbehalten und vorrangig Aufgabe der Finanzgerichte .
3. Die Bestimmungen des Unionsrechts sind vom Zeitpunkt des Beitritts eines Mitgliedstaats an verbindlich, so dass sie für zukünftige Auswirkungen vor dem Beitritt entstandener Sachverhalte gelten; demgegenüber entfalten diese keine "Vorwirkung" für vor dem Beitritt bereits abgeschlossene Sachverhalte .
4. Aus der Formulierung "unbeschadet anderer Vorschriften" in § 1 Abs. 1 AStG ergibt sich kein Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Beide Vorschriften überlagern einander vielmehr in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen vollzogen wurde. Soweit die Rechtsfolgen der beiden Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 26.01.2016 - 3 K 653/11 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische GmbH, war in den Jahren 2003 und 2004 (Streitjahre) Alleingesellschafterin und zugleich Organträgerin der A GmbH mit Sitz im Inland; daneben war sie Alleingesellschafterin der C s.r.o. mit Sitz in der Tschechischen Republik.
- 2 Zur Finanzierung eines Grundstückskaufs und zur Erschließung eines Grundstücks gewährten sowohl die Klägerin als auch die A GmbH der C s.r.o. Darlehen mit einer Laufzeit von zehn Jahren und einer Verzinsung von 6,3 % p.a. Sämtliche Darlehen wurden durch Erklärung vom 18.09.2003 rückwirkend ab dem 01.01.2003 sowie für die Zukunft

zinsfrei gestellt. Das ursprünglich zuständige Finanzamt X rechnete in den Streitjahren Zinseinnahmen in Höhe von jeweils 6,3 % außerbilanziell wieder hinzu.

- 3 Die Klage hatte keinen Erfolg (Sächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 26.01.2016 - 3 K 653/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1328).
- 4 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das Urteil des Sächsischen FG vom 26.01.2016 aufzuheben und die streitgegenständlichen Bescheide vom 06.12.2007 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.03.2011 dergestalt abzuändern, dass die Körperschaftsteuer 2003 auf ... €, die Körperschaftsteuer 2004 auf ... €, der Gewerbesteuermessbetrag 2003 auf ... € und der Gewerbesteuermessbetrag 2004 auf ... € festgesetzt werden.
- 5 Während des Revisionsverfahrens ist infolge einer Neuorganisation der Finanzbehörden der nunmehrige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Besteuerung der Klägerin zuständig geworden.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es unterstützt, ohne einen eigenen Antrag zu stellen, das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Das FA ist mit Wirkung zum 01.12.2018 aufgrund eines Organisationsaktes der Finanzverwaltung in die Zuständigkeit und hierdurch im Wege des gesetzlichen Beteiligtenwechsels in die Beteiligtenstellung des Finanzamts X eingetreten (vgl. Senatsbeschluss vom 31.08.2016 - I B 146/15, BFH/NV 2016, 1756, m.w.N.).

III.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das Sächsische FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 10 1. Die vorinstanzlichen Feststellungen reichen nicht aus, um entscheiden zu können, ob einer außerbilanziellen Korrektur der Gewinnminderung, die auf der am 18.09.2003 vereinbarten zukünftigen Zinslosigkeit des Darlehens der Klägerin gegenüber der C s.r.o. beruht, ab dem 01.05.2004 das Unionsrecht entgegensteht.
- 11 a) Auf Grundlage des innerstaatlichen Rechts ist die vorgenannte Gewinnminderung nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz --StVergAbG--) vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG-- außerbilanziell zu korrigieren.
- 12 aa) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, 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, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften gemäß § 1 Abs. 1 AStG so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.
- 13 bb) Das unverzinsliche Darlehen der Klägerin an die C s.r.o. ist Gegenstand einer Geschäftsbeziehung im vorgenannten Sinne.
- 14 (1) Der Senat hat zwar zu der im Jahr 1985 geltenden Rechtslage entschieden, dass die Garantieerklärung 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 vom 29.11.2000 - I R 85/99, BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720). Er hat ferner erkannt, dass diese Beurteilung gleichermaßen für diejenige Fassung des Außensteuergesetzes gilt, die durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25.02.1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) geschaffen worden war und seit dem 01.01.1992 gegolten hatte (Senatsurteil vom 27.08.2008 - I R 28/07, BFH/NV 2009, 123). Danach konnten

beispielsweise unverzinsliche Gesellschafterdarlehen dann nicht Gegenstand einer Geschäftsbeziehung sein, wenn sie entweder nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen Gesellschaftsrechts als Zuführung von Eigenkapital anzusehen sind (Senatsurteil vom 30.05.1990 - I R 97/88, BFHE 160, 567, BStBl II 1990, 875) oder wenn sie der Zuführung von Eigenkapital in einer Weise nahestehen, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung mit jener gebieten (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 vom 23.06.2010 - I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; in BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720; in BFH/NV 2009, 123; Senatsbeschluss vom 29.04.2009 - I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648).

- 15** (2) Das Außensteuergesetz ist jedoch mit erstmaliger Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2003 (§ 21 Abs. 11 Satz 1 AStG i.d.F. des StVergAbG) durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz erneut geändert worden. Die Änderungen sind daher auch für die Streitjahre zu beachten.
- 16** Nach § 1 Abs. 4 AStG ist Geschäftsbeziehung seitdem jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde. Ausweislich der Gesetzesbegründung hat es für das Bestehen einer Geschäftsbeziehung keine Bedeutung, ob sie betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ob und inwieweit ihr also betriebliche oder gesellschaftliche Erwägungen zugrunde liegen. Deshalb sollen beispielsweise u.a. auch zinslose Darlehen zu den Geschäftsbeziehungen gehören, und zwar "unabhängig davon, ob sie fehlendes Eigenkapital der Tochtergesellschaft ersetzen oder die wirtschaftliche Betätigung dieser Gesellschaft stärken sollen" (BTDrucks 15/119, S. 53).
- 17** (3) Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es daher nicht (mehr) darauf an, ob die C s.r.o. mangels Eigenkapitalausstattung ihre unternehmerische Funktion nicht erfüllen konnte. Vielmehr ist das zinslose Darlehen der Klägerin an die C s.r.o. im Rahmen einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG gewährt worden.
- 18** cc) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wäre unter unabhängigen Dritten --entsprechend der ursprünglichen Abrede zwischen der Klägerin und der C s.r.o.-- ein Zinssatz in Höhe von 6,3 % p.a. vereinbart worden. Die nachträgliche Vereinbarung weicht somit vom Fremdüblichen ab. Zudem sind die Klägerin und die C s.r.o. einander nahestehende Personen i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 1 3. Alternative AStG.
- 19** b) Eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG in der vom innerstaatlichen Recht vorgegebenen Höhe (6 % p.a.) steht jedoch, soweit sie die Gewinnminderungen ab dem 01.05.2004 betrifft, mit unionsrechtlichen Anforderungen nicht uneingeschränkt in Einklang. Für eine Entscheidung hierüber bedarf es weiterer Sachaufklärung durch das FG.
- 20** aa) Zwar stellt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) eine Regelung wie diejenige des § 1 Abs. 1 AStG grundsätzlich eine zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 2002, Nr. C 325, 1, jetzt 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 --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47) dar (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstgerichtliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 580).
- 21** bb) Allerdings müsse dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, Nachweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des Geschäfts zu erbringen (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, Rz 57, HFR 2018, 580). Diese Prüfung sei dem nationalen Gericht vorbehalten und ist vorrangig Aufgabe des FG. Im Streitfall hat das FG indes keine Feststellungen zu etwaigen wirtschaftlichen Gründen für den Abschluss des zinslosen Darlehens zwischen der Klägerin und der C s.r.o. getroffen.
- 22** c) Das FG wird deshalb der Klägerin die Möglichkeit einzuräumen haben, wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des zinslosen Darlehens vorzubringen.

- 23** aa) Dabei wird es zu berücksichtigen haben, dass die Niederlassungsfreiheit insofern erst auf die Gewinnminderungen anwendbar ist, die ab dem Unionsbeitritt der Tschechischen Republik und somit ab dem 01.05.2004 eintreten.
- 24** (1) Wie sich aus Art. 2 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, u.a. und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge --Beitrittsakte-- (ABIEU 2003, Nr. L 236, 33) ergibt, sind die Bestimmungen der ursprünglichen Verträge, u.a. die Art. 43 EG und Art. 49 AEUV, für die Tschechische Republik vom Zeitpunkt ihres Beitritts an verbindlich, so dass sie für zukünftige Auswirkungen vor dem Beitritt entstandener Sachverhalte gelten (vgl. EuGH-Urteile Milivojević vom 14.02.2019 - C-630/17, EU:C:2019:123; Saldanha und MTS Securities Corporation/Hiross vom 02.10.1997 - C-122/96, EU:C:1997:458, Slg. 1997, I-5325). Für die außerbilanziellen Korrekturen, die auf den Zeitraum vor dem Unionsbeitritt der Tschechischen Republik entfallen, gilt dies hingegen nicht, da die Beitrittsakte und demgemäß das Gemeinschaftsrecht insoweit keine "Vorwirkung" entfalten (vgl. EuGH-Urteile Varna Holideis vom 27.06.2018 - C-364/17, EU:C:2018:500; Pokrzeptowicz-Meyer vom 29.01.2002 - C-162/00, EU:C:2002, 57, Slg. 2002, I-1049).
- 25** (2) Das FG wird sodann davon auszugehen haben, dass die im EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580) genannten wirtschaftlichen Gründe (hier: "gewisse" Finanzierungsverantwortung der Klägerin für C s.r.o.; Partizipation an deren Erfolg z.B. über Gewinnausschüttungen) nicht i.S. eines Automatismus Vorrang vor der Wahrung der territorialen Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten haben. Aus den Formulierungen des Urteils (vgl. dort Rz 54, 56 f.: "können") ergibt sich vielmehr zweifelsfrei, dass das nationale Gericht Gründe dieser Art zu berücksichtigen und damit im Rahmen einer Abwägung daran zu messen hat, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift (Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394).
- 26** (3) Dieser Prüfungsauftrag lässt Raum für die der ständigen Spruchpraxis des erkennenden Senats entsprechende "geltungserhaltende Reduktion" einer nationalen Norm, um dem Anwendungsvorrang des unionsrechtlichen Primärrechts vor dem nationalen Recht durch das "Hineinlesen" der vom EuGH verbindlich formulierten gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene nationale Norm Rechnung zu tragen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 21.10.2009 - I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774; vom 10.01.2007 - I R 87/03, BFHE 216, 312, BStBl II 2008, 22; vom 09.08.2006 - I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838).
- 27** bb) Demgegenüber würde einer Einkünftekorrektur bei der Klägerin gemäß § 1 Abs. 1 AStG hinsichtlich der Zinslosigkeit bis zum 30.04.2004 das Unionsrecht von vornherein nicht widerstreiten.
- 28** (1) Die angesichts der nach § 1 Abs. 2 AStG erforderlichen "wesentlichen Beteiligung" einschlägige Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) wäre insoweit nicht anwendbar, weil die Niederlassungsfreiheit nur im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gewährleistet ist, zu denen die Tschechische Republik bis zum Beitritt am 01.05.2004 nicht gehörte (vgl. Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 51/17, BFHE 264, 292).
- 29** (2) Ebenso würde jedenfalls unter den im Streitfall gegebenen Umständen ein Freiheitsschutz aufgrund des zwischen den Europäischen Gemeinschaften und der Tschechischen Republik am 19.12.1994 geschlossenen Assoziationsabkommens (ABLEG 1994, Nr. L 360, 2) ausscheiden. Zwar sind Assoziationsabkommen nach der Rechtsprechung des EuGH "integrierende Bestandteile der Gemeinschaftsrechtsordnung" (vgl. Senatsurteil in BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895, m.w.N.); insbesondere die danach zu gewährende Niederlassungsfreiheit hat unmittelbare Wirkung und räumt den Angehörigen des Assoziierungsstaats entsprechende Rechte ein (z.B. EuGH-Urteile Jany u.a. vom 20.11.2001 - C-268/99, EU:C:2001:616, Slg. 2001, I-8615; Barkoci und Malik vom 27.09.2001 - C-257/99, EU:C:2001, 491, Slg. 2001, I-6557; Kondova vom 27.09.2001 - C-235/99, EU:C:2001:489, Slg. 2001, I-6427; Gloszczuk vom 27.09.2001 - C-63/99, EU:C:2001:488, Slg. 2001, I-6369). Doch gewähren die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften nach Art. 45 Abs. 3 des Assoziationsabkommens mit der Tschechischen Republik nicht das von Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) umfassend geschützte Recht auf freie Niederlassung, sondern (nur) im jeweiligen Mitgliedstaat für die Niederlassung tschechischer Gesellschaften und Staatsangehöriger sowie für deren Geschäftstätigkeit eine (eingeschränkte) Inländergleichbehandlung. Die Beteiligung eines Inländers an einer tschechischen Kapitalgesellschaft in der Tschechischen Republik ist hiernach nicht geschützt (s. bereits Senatsurteil in BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; Senatsbeschlüsse vom 17.05.2005 - I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; vom 07.01.2004 - I S 5, 6/03 (PKH), BFH/NV 2004, 637, dort bezogen auf die Türkei).
- 30** 2. Das FG hat im Rahmen der Gewinnermittlung ferner keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die

bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen, auf die die Klägerin gegenüber der C s.r.o. verzichtet hat, im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig waren.

- 31** a) Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn nach § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG. Sie muss dabei gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist und die Bewertung jenes Betriebsvermögens nach § 6 EStG vornehmen. Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich gemäß § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft gemäß § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. Danach kommt eine Erhöhung des Beteiligungswerts der Klägerin an der C s.r.o. in Höhe der bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen aus den Darlehen der Klägerin gegenüber der C s.r.o. gemäß § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in Betracht, soweit die Forderungsverzichte steuerrechtlich zu verdeckten Einlagen der Klägerin in die C s.r.o. geführt haben.
- 32** b) Unter einer verdeckten Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten zu verstehen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 27.05.2009 - I R 53/08, BFHE 226, 500, m.w.N.). Diese Voraussetzungen liegen hier vor. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte der Verzicht der Klägerin gegenüber der C s.r.o. auf die entstandenen Zinsen seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis, so dass --dem Grunde nach-- eine verdeckte Einlage der Klägerin in die C s.r.o. vorliegt.
- 33** c) Den Feststellungen des FG lässt sich indes nicht entnehmen, ob und ggf. inwieweit die bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen werthaltig waren. Nach der Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) führt ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Forderungsverzicht zu einer verdeckten Einlage (nur) in Höhe des Teilwerts der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts (Beschluss vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307). Soweit die Forderung zu diesem Zeitpunkt nicht (mehr) werthaltig war, kommt es hingegen zu keiner Erhöhung des Beteiligungswerts der C s.r.o. bei der Klägerin.
- 34** aa) Den hiernach maßgeblichen Teilwert einer erlassenen Gesellschafterforderung im Zeitpunkt des Erlasses zu ermitteln, ist im gerichtlichen Verfahren vorrangig Aufgabe des FG. Die von diesem getroffene Wertbestimmung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie verfahrensfehlerhaft zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.
- 35** bb) Im Streitfall hat das FG indes keine Feststellungen zur Werthaltigkeit der Zinsforderung getroffen; es hat sich lediglich darauf gestützt, dass die Klägerin hierzu nichts vorgetragen habe, aus den Akten nichts ersichtlich sei und die Darlehen später zurückgeführt worden seien. Dabei berücksichtigt das FG nicht ausreichend, dass im Streitfall zwischen der Forderung auf Rückzahlung des Darlehens und der Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen zu unterscheiden ist. Bei der Darlehensforderung handelt es sich ebenso wie bei der Zinsforderung um jeweils eigenständige Forderungen; diese sind getrennt voneinander zu bilanzieren (vgl. Senatsurteil vom 11.11.2015 - I R 5/14, BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491, Rz 16, m.w.N.).
- 36** d) Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob und ggf. inwieweit die bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig waren.
- 37** aa) Der Teilwert der erlassenen Zinsforderungen, auf den es für die Frage nach dem Vorliegen und Umfang einer verdeckten Einlage ankommt, ist nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) zu bestimmen. Danach ist Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des Betriebs für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Maßgeblich ist hiernach nicht derjenige Betrag, für den das betreffende Wirtschaftsgut im Fall der Zerschlagung des Betriebs veräußert werden könnte (Liquidationswert), sondern der an den objektiven Gegebenheiten des Betriebs orientierte Fortführungswert (Senatsurteil vom 31.05.2005 - I R 35/04, BFHE 210, 487, BStBl II 2006, 132). Im Allgemeinen ist der Teilwert einer Forderung mit Null anzusetzen, wenn sich die Forderungen gegen eine überschuldete Kapitalgesellschaft richten und Gläubiger ein Gesellschafter dieser Gesellschaft ist (Senatsurteile in BFHE 210, 487, BStBl II 2006, 132; vom 15.10.1997 - I R 103/93, BFH/NV 1998, 572). Bei Auslandsforderungen können neben der Bonität des Schuldners zusätzliche Umstände zu berücksichtigen sein, die sich aus einer erschwerten oder geminderten Realisierbarkeit der Forderung unter den besonderen Bedingungen im Ausland in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht ergeben (Senatsurteil vom 20.08.2003 - I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941). Demgegenüber ist ein Ansatz des

Teilwerts einer Forderung unter dem Nennwert ausgeschlossen, soweit deren Tilgung durch eine (werthaltige) Sicherheit gewährleistet ist.

- 38** bb) Falls und soweit die Zinsforderungen wertlos waren und insbesondere keine werthaltige Besicherung der Zinszahlungen bestand, wird das FG zu prüfen haben, ob eine fehlende Besicherung dem entspricht, was ein fremder, nicht durch ein Gesellschaftsverhältnis mit der C s.r.o. verbundener Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätte. Sollte die fehlende Besicherung der Zinsforderungen im Zeitpunkt des Darlehensabschlusses nicht fremdüblich gewesen sein, wird das FG zu berücksichtigen haben, dass die Gewinnminderung, die hierauf beruht, außerbilanziell gemäß § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird insoweit auf die Ausführungen unter III.1. verwiesen; insbesondere würde einer Einkünftekorrektur bei der Klägerin hinsichtlich der bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen das Unionsrecht nicht widerstreiten.
- 39** 3. Die vorinstanzlichen Feststellungen reichen ebenfalls nicht aus, um entscheiden zu können, ob einer außerbilanziellen Korrektur der Gewinnminderung, die auf der am 18.09.2003 vereinbarten zukünftigen Zinslosigkeit des Darlehens der A GmbH gegenüber der C s.r.o. beruht, ab dem 01.05.2004 das Unionsrecht entgegensteht.
- 40** a) Auf Grundlage des innerstaatlichen Rechts ist die vorgenannte Gewinnminderung nach § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren.
- 41** aa) Das unverzinsliche Darlehen der A GmbH an die C s.r.o. ist Gegenstand einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 1, Abs. 4 AStG. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wäre unter unabhängigen Dritten --entsprechend der ursprünglichen Abrede zwischen der A GmbH und der C s.r.o.-- ein Zinssatz in Höhe von 6,3 % p.a. vereinbart worden. Die nachträgliche Vereinbarung weicht somit vom Fremdüblichen ab. Zudem sind die A GmbH und die C s.r.o. einander nahestehende Personen i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auch insoweit auf die Ausführungen unter III.1. verwiesen.
- 42** bb) Zwar ist § 1 Abs. 1 AStG nur "unbeschadet anderer Vorschriften" anzuwenden und es käme auf Ebene der A GmbH auch eine Korrektur gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Betracht. Nach Ansicht des Senats ergibt sich aus dieser Formulierung jedoch kein Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Beide Vorschriften überlagern einander vielmehr in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen vollzogen wurde. Soweit die Rechtsfolgen der beiden Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft (vgl. Senatsurteil vom 04.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, zum Verhältnis des § 4 Abs. 5 EStG zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).
- 43** (1) Hierfür spricht bereits der Wortlaut des § 1 Abs. 1 AStG. Hat der Begriff "unbeschadet" nach dem allgemeinen Sprachgebrauch möglicherweise keine einheitliche Wortbedeutung (vgl. z.B. Duden, Die deutsche Sprache, Band 3, 2014), so wird diese Formulierung im juristischen und gesetzestechnischen Kontext ausschließlich i.S. eines Nebeneinander verwendet (Bundesministerium der Justiz, Handbuch der Rechtsförmlichkeit, 3. Aufl., Rz 87). Sollte sich aus dem Senatsurteil vom 09.11.1988 - I R 335/83 (BFHE 155, 101, BStBl II 1989, 510) etwas anderes ergeben, hält der Senat hieran nicht fest.
- 44** (2) Dies entspricht auch dem Gesetzeszweck. Die Regelung des § 1 Abs. 1 AStG sollte der "Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns dienen" (BTDrucks VI/2883, S. 23 Rz 49). Der Inlandsgewinn soll somit so erfasst werden, wie er sich ergeben hätte, wenn die Geschäftsbeziehung (Darlehensverhältnis) zwischen der A GmbH und der C s.r.o. "zutreffend", d.h. wie beabsichtigt, durchgeführt worden wäre; in diesem Fall hätte die A GmbH Zinseinnahmen erzielt, die der Klägerin als Organträgerin gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG zugerechnet worden wären. Dieser "zutreffende Inlandsgewinn" wird jedoch --jedenfalls im Streitfall-- ausschließlich durch Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG erreicht.
- 45** Zwar würde die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf Ebene der A GmbH zunächst ebenfalls zu einer Einkommenserhöhung führen, die der Klägerin als Organträgerin gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG zugerechnet würde. Da es sich bei dem Vorteil, das Darlehen zinslos nutzen zu können, jedoch steuerrechtlich um kein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt und dieser im Zusammenhang mit der Beteiligung der Klägerin an der C s.r.o. "verbraucht" wird, würde hierdurch zugleich das Einkommen der Klägerin gemindert (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348; vgl. auch Senatsurteil vom 04.02.2014 - I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090, m.w.N.) mit der weiteren Folge, dass die Zinseinnahmen im Ergebnis nicht erfasst würden (vgl. auch Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 782;

Rödter/Liekenbrock in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 552; a.A. Brinkmann, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2015, S. 33, 37) und demgemäß auch der "zutreffende Inlandsgewinn" nicht besteuert würde.

- 46** (3) Bestätigt wird dieses Ergebnis schließlich durch das --erst nach den Streitjahren erlassene-- Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630). Führt danach die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen (BTDrucks 16/4841, S. 85). Ein solcher Rechtsfolgenvergleich zwischen § 1 Abs. 1 AStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG führt --wie vorstehend ausgeführt-- zu weitergehenden Berichtigungen über § 1 Abs. 1 AStG.
- 47** b) Die Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG in der vom innerstaatlichen Recht vorgegebenen Höhe könnte jedoch --wie aufgezeigt-- den unionsrechtlichen Anforderungen ab dem 01.05.2004 widerstreiten. Für eine Entscheidung hierüber bedarf es weiterer Sachaufklärung durch das FG. Auch insoweit wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen unter III.1. verwiesen, die entsprechend gelten.
- 48** 4. Schließlich hat das FG im Rahmen der Gewinnermittlung keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen, auf die die A GmbH gegenüber der C s.r.o. verzichtet hat, im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig waren.
- 49** a) Dieser Verzicht führt nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) --dem Grunde nach-- zu einer verdeckten Einlage der Klägerin in die C s.r.o. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Vorteilszuwendung zwischen Schwestergesellschaften so zu beurteilen, dass die leistende Tochtergesellschaft den Vorteil zunächst an die gemeinsame Muttergesellschaft --im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)-- leitet, die diesen sodann der anderen Tochtergesellschaft zuführt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348; vgl. auch Senatsurteile vom 13.06.2018 - I R 94/15, BFHE 262, 79; vom 20.08.1986 - I R 150/82, BFHE 149, 25, BStBl II 1987, 455).
- 50** aa) Danach führt der Verzicht der A GmbH auf die entstandenen Zinsen bei dieser zunächst zu einer vGA an die Klägerin, die das Einkommen der A GmbH nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).
- 51** bb) Bei der Klägerin als Organträgerin der A GmbH ist die vGA als vorweggenommene Gewinnabführung anzusehen (vgl. Senatsurteil vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961; a.A. wohl noch Senatsurteil in BFHE 149, 25, BStBl II 1987, 455). Da ein der vorweggenommene Gewinnabführung entsprechender Betrag jedoch bereits im gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommen der A GmbH enthalten ist und die Einkommenszurechnung nicht dazu führen darf, dass das von der Organgesellschaft erzielte und der Organträgerin zugerechnete Einkommen doppelt besteuert wird, ist die vorweggenommene Gewinnabführung bei der Ermittlung des eigenen Einkommens der Klägerin außer Ansatz zu lassen (vgl. Senatsurteil vom 18.12.2002 - I R 51/01, BFHE 201, 221, BStBl II 2005, 49; vgl. auch R 14.6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Satz 1 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 2015; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 772; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1045, 1048).
- 52** cc) Die Weiterleitung des erhaltenen Vorteils von der Klägerin an die C s.r.o. ist sodann --in Höhe des werthaltigen Teils-- als verdeckte Einlage zu bewerten, die bei der Klägerin den Beteiligungswert an der C s.r.o. erhöht. Da der Klägerin jedoch --wie bereits ausgeführt-- das die vGA enthaltende Einkommen der A GmbH gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG zugerechnet wird, ist zur Vermeidung der Doppelbelastung wiederum ein Betrag in Höhe der vGA außer Ansatz zu lassen. Offen bleiben kann vorliegend, ob diese Kürzung aus dem hinzuzurechnenden Einkommen der A GmbH (so noch Senatsurteil in BFHE 149, 25, BStBl II 1987, 455) oder bei der Einkommensermittlung der Klägerin selbst erfolgt (R 14.7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 14 KStG Rz 773, 780 f.; Rödter/Liekenbrock in Rödter/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 14 Rz 541) oder ob es sich hierbei um einen Vorgang handelt, der lediglich rein vermögensumschichtenden Charakter hat; jedenfalls bliebe die durch die verdeckte Einlage bewirkte Erhöhung des Beteiligungswerts nach sämtlichen Varianten insgesamt außer Ansatz.
- 53** b) Den Feststellungen des FG lässt sich jedoch wiederum nicht entnehmen, ob und ggf. inwieweit die bis zum 17.09.2003 entstandenen Zinsforderungen werthaltig waren. Auch dies wird das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben.
- 54** c) Soweit die Zinsforderungen wertlos waren und insbesondere keine werthaltige Besicherung bestand, käme es zwar --wie erläutert-- auf Ebene der A GmbH zu einer vGA an die Klägerin; diese wäre auf Ebene der Klägerin

wiederum als vorweggenommene Gewinnabführung anzusehen und --zur Vermeidung der doppelten Erfassung-- bei der Ermittlung des eigenen Einkommens der Klägerin außer Ansatz zu lassen. Mangels Werthaltigkeit der Zinsforderung würde es sich steuerrechtlich jedoch um kein einlagefähiges Wirtschaftsgut handeln, so dass insoweit auf Ebene der Klägerin auch keine weitere Korrektur anzusetzen wäre. Demgemäß wird das FG zu prüfen haben, ob i.S. von § 1 AStG die fehlende Besicherung dem entspricht, was ein fremder, nicht durch ein Gesellschaftsverhältnis mit der A GmbH verbundener Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätte. Insoweit wird zur Vermeidung von Wiederholungen wiederum auf die Ausführungen unter III.3. verwiesen.

- 55** 5. Das FG ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist aus vorgenannten Gründen nicht entscheidungsreif.
- 56** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de