

Urteil vom 14. August 2019, I R 34/18

Aufgehobene Entscheidung I R 34/18 - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.08.2019 I R 14/18 - Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens

ECLI:DE:BFH:2019:U.140819.IR34.18.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, OECDMustAbk Art 9 Abs 1, DBA ITA 1989 Art 9, AEUV Art 49, OECD-MA Art 9 Abs 1 vorgehend Hessisches Finanzgericht , 29. August 2018, Az: 2 K 1744/16

Leitsätze

1. NV: Die fehlende Darlehensbesicherung gehört grundsätzlich zu den nicht fremdüblichen "Bedingungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG. Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 DBA-Italien 1989) .
2. NV: Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 DBA-Italien 1989) beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394) .
3. NV: § 1 Abs. 1 AStG ist mit dem Recht der EU vereinbar, soweit die Vorschrift die Minderung des Bilanzgewinns aufgrund der Ausbuchung von Darlehensforderungen korrigiert .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 29.08.2018 - 2 K 1744/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Einkünftekorrektur nach § 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG--.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine inländische OHG, an der ausschließlich juristische Personen beteiligt waren. Sie war in 2002 und 2004 (Streitjahre) Alleingesellschafterin der A S.R.L. (A), einer italienischen Kapitalgesellschaft. Gegenüber dieser Gesellschaft war 2002 eine nicht besicherte Forderung aus einem Kontokorrentkredit in Höhe von ca. ... Mio. € offen. Die Forderung wurde mit 4,57 % (1. Halbjahr 2002), 4,47 % (2. Halbjahr 2002), 3,14 % (1. Halbjahr 2004) bzw. 3,13 % (2. Halbjahr 2004) verzinst.
- 3 Zum 31.12.2002 verzichtete die Klägerin gegen Besserungsschein auf einen Teil dieser Forderung in Höhe von ... €. In der Folge stieg die Forderung gegen die A bis Ende 2004 wieder auf ca. ... € an. Die Klägerin verzichtete sodann erneut gegen Besserungsschein auf einen Teil dieser Forderung (... €). Die Beträge entsprachen dem nach Ansicht der Vertragsbeteiligten wertlosen Teil der gegen die A gerichteten Forderungen aus dem Kontokorrentkredit. Diese wurden zwar in der Bilanz der Klägerin gewinnmindernd ausgebucht, jedoch hat der Beklagte und Revisionskläger

(das Finanzamt --FA--) die Gewinnminderung nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung neutralisiert.

- 4 Die Klage hatte Erfolg (Urteil des Hessischen Finanzgerichts --FG-- vom 29.08.2018 - 2 K 1744/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1363).
- 5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz hat zu Unrecht angenommen, dass das Einkommen der Klägerin nicht zu korrigieren ist.
- 8 1. Das FG hat sich zwar nicht mit dem Vorbringen des FA auseinandergesetzt, dass für das Darlehen von Anfang an keine Rückzahlungsabsicht bestanden habe und dieses daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei. Dies kann jedoch offen bleiben, da sowohl im Fall einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlage als auch bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Darlehen die Gewinnminderung außerbilanziell zu berichtigen ist.
- 9 2. Im Fall einer Einlage hätten sich insoweit die Anschaffungskosten der Klägerin auf die Beteiligung an der A erhöht. Eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung wäre gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschlossen.
- 10 3. Im Fall der Ausbuchung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung wäre hingegen --mit dem nämlichen Ergebnis-- die Minderung des Steuerbilanzgewinns nach § 1 Abs. 1 AStG zu neutralisieren (vgl. Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 17 ff.).
- 11 a) 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. Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist gemäß § 1 Abs. 4 AStG 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 anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.
- 12 b) Das Darlehensverhältnis zwischen der Klägerin und der A ist eine Geschäftsbeziehung i.S. von § 1 Abs. 4 AStG, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehört. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des Senatsurteils in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 21 Bezug genommen.
- 13 c) Die Nichtbesicherung der Rückzahlungsforderung aus dem Darlehen weicht auch von den Bedingungen ab, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten (sog. Fremdvergleich).
- 14 aa) Zwar hat das FG zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Darlehensrückzahlungsforderung dem entspricht, was ein fremder, nicht mit der A verbundener Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätte, keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen. Es hat sich --aus seiner Sicht konsequent-- mit der Fremdvergleichsproblematik nicht näher befasst, weil es sich der bisherigen Senatsrechtsprechung (Urteile vom 17.12.2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, und vom 24.06.2015 - I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258) angeschlossen hat, nach der unter der Geltung der Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) nachgebildeten Bestimmungen, zu denen auch der im Streitfall einschlägige Art. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen

Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzungen vom 18.10.1989 (BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990, 397) --DBA-Italien 1989-- gehört, eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann möglich sein sollte, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. An dieser Rechtsprechung hält der Senat indessen nicht fest. Vielmehr ermöglicht der Korrekturbereich des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf. Zur Begründung wird wiederum auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 24 ff. Bezug genommen. Für Art. 9 DBA-Italien 1989 gilt insoweit nichts anderes.

- 15** bb) Die Prüfung anhand dessen, was fremde Dritte vereinbart hätten (§ 1 Abs. 1 AStG), ist auch nicht aufgrund des sog. Rückhalts im Konzern entbehrlich. Der Topos des sog. Konzernrückhalts beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringt die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung kann allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer jedoch nicht gesehen werden. Auch insoweit wird auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18 Bezug genommen.
- 16** cc) Die vom FG festgestellten Umstände (§ 118 Abs. 2 FGO) lassen es ausgeschlossen erscheinen, dass ein nicht mit der A verbundener Darlehensgeber dieser das mit der Klägerin vereinbarte Kontokorrentdarlehen ohne werthaltige Sicherheiten gewährt hätte. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass sich die A in einer dauerdefizitären Situation befand; auch ist --noch nicht einmal ansatzweise-- erkennbar, dass --nach Maßgabe dessen, was fremde Dritte vereinbaren würden-- der vereinbarte Zinssatz, der durchschnittlich 2 %-Punkte über dem jeweiligen Basiszinssatz lag, die fehlende Besicherung und das hiermit verbundene Ausfallrisiko kompensieren könnte. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG zur weiteren Sachaufklärung bedarf es bei dieser Sachlage nicht.
- 17** d) Die Einkünfte minderung ist sodann i.S. von § 1 Abs. 1 AStG durch ("dadurch") die fehlende Besicherung eingetreten. Zur weiteren Begründung wird erneut auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 23 Bezug genommen.
- 18** e) Schließlich widerstreitet auch das Unionsrecht nicht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG.
- 19** aa) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) stellt eine Regelung wie diejenige des § 1 Abs. 1 AStG 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, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1) dar (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, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47; EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 580).
- 20** bb) Soweit der EuGH mit dieser Entscheidung für die unentgeltliche Übernahme von Garantie- und Patronatszusagen im Rahmen seiner Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit erkannt hat, dass das wirtschaftliche Eigeninteresse der Konzernobergesellschaft an ihren Beteiligungsgesellschaften sowie die gewisse Verantwortung als Gesellschafterin bei der Finanzierung dieser Gesellschaften Geschäftsabschlüsse unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen ("erklären") und damit einer Berichtigung nach § 1 AStG entgegenstehen können, kommt diese Einschränkung vorliegend nicht zum Tragen.
- 21** cc) Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18 ausgeführt, dass dann, wenn die Ausreichung von Fremdkapital durch einen Gesellschafter eine unzureichende Ausstattung der Gesellschaft mit Eigenkapital ausgleicht und diese Finanzierung die Voraussetzung dafür ist, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen kann, eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensausfall mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen ist. Nichts anderes gilt für den Streitfall.
- 22** Soweit im Schrifttum eingewandt --und auch von der Klägerin vorgebracht-- wird, dass eine Korrektur über § 1 Abs. 1 AStG nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar sei, wenn rein künstliche Konstruktionen zur missbräuchlichen

Gewinnverlagerung vorliegen (vgl. Beiser, Deutsche Steuer-Zeitung 2019, 37, 38 f.; Uterhark/Nagler, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2018, 467, 468; vgl. auch Schön, IStR 2011, 777, 782), folgt der Senat dem nicht. Diese Auffassung steht mit den Aussagen des EuGH in seinem Urteil Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580) nicht in Einklang.

- 23** Vielmehr hat der EuGH in seiner Entscheidung Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580, Rz 55) ausgeführt, dass die deutsche Regierung keine Gefahr einer Steuerumgehung, also weder das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung noch die Absicht einer Gewinnminderung in der Bundesrepublik Deutschland, geltend gemacht habe. Nur "unter diesen Umständen", d.h. wenn gerade keine Gefahr einer Steuerumgehung, insbesondere keine rein künstliche Gestaltung vorliegt, können wirtschaftliche Gründe --deren Vorhandensein von den nationalen Gerichten festzustellen ist (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, HFR 2018, 580, Rz 57)-- den Abschluss eines Rechtsgeschäfts unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, HFR 2018, 580, Rz 56). Hieraus folgt, dass bei Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung eine Korrektur über § 1 Abs. 1 AStG "per se" mit dem Unionsrecht in Einklang steht; liegt demgegenüber keine rein künstliche Gestaltung vor, muss das nationale Gericht wirtschaftliche Gründe --sofern solche vorliegen-- berücksichtigen und diese im Rahmen einer Abwägung daran messen, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift (vgl. Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 33).
- 24** 4. Das angefochtene Urteil beruht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung. Es kann daher keinen Bestand haben.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 26** 6. Das Urteil ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de