

Urteil vom 23. Juni 2010, I R 37/09

"Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 AStG a.F. - Vergabe eines zinslosen Gesellschafterdarlehens - Begriff "Finanzplandarlehen"

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, EG Art 43, EG Art 56, EGHUNAbk

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. März 2009, Az: 5 K 118/09

Leitsätze

Die Vergabe eines zinslosen Gesellschafterdarlehens kann eine "Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 AStG i.d.F. des StÄndG 1992 begründen (Klarstellung zum Senatsurteil vom 29. November 2000 I R 85/99, BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720, und zum Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 28/07, BFH/NV 2009, 123; Bestätigung des BMF-Schreibens vom 12. Januar 2010, BStBl I 2010, 34) .

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Hinzurechnung von Einkünften nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) in der für die Streitjahre (1999 bis 2001) geltenden Fassung (AStG a.F.).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) hielt in den Streitjahren zunächst 97 % und später --vom 27. Mai 1999 an-- 100 % der Anteile an der T, einer ungarischen Kapitalgesellschaft. T hatte in Ungarn ein Fabrik- und Verwaltungsgebäude errichtet und dieses sodann verpachtet; ihr Stammkapital beträgt nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) umgerechnet 65.000 €.
- 3 Zur Finanzierung der Herstellungskosten des Gebäudes hatte die Klägerin der T im Jahr 1998 ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von 370.500 DM gewährt. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm an, dass die Darlehensgewährung § 1 Abs. 1 AStG a.F. unterfalle, und setzte auf dieser Basis bei der Besteuerung der Klägerin geschätzte fiktive Zinseinnahmen in Höhe von 22.230 DM pro Jahr einkommenserhöhend an. Der deshalb erhobenen Klage hat das FG stattgegeben (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. März 2009 5 K 118/09, nicht veröffentlicht).
- 4 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts und eine unzureichende Sachaufklärung. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 5 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 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 angefochtenen Bescheide nicht zu.
- 7 1. Nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. sind, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen zum Ausland unterhält, seine Einkünfte unter bestimmten Voraussetzungen abweichend von der tatsächlich angefallenen Höhe anzusetzen. Die von der Vorschrift angeordnete Berichtigung der Einkünfte hängt aber davon ab, dass es um ein Verhältnis zwischen

einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahe stehenden Person geht, das als "Geschäftsbeziehung" qualifiziert werden kann (Senatsurteil vom 29. November 2000 I R 85/99, BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720, m.w.N.).

- 8** 2. "Geschäftsbeziehungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG a.F. liegen 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 (EStG) anzuwenden sind oder wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen worden wäre. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass für sie selbst die Gewährung des Darlehens zu Einkünften i.S. des § 20 EStG führt und dass diese Einkunftsart in § 1 Abs. 4 AStG a.F. nicht erwähnt ist. Das Gesetz lässt es für die Annahme einer Geschäftsbeziehung jedoch genügen, dass der Vorgang aus der Sicht der dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person einer der in § 1 Abs. 4 AStG a.F. genannten Einkunftsarten unterfällt; es reicht deshalb hierfür aus, wenn der inländische Steuerpflichtige der ihm nahe stehenden Person ein Darlehen gewährt, dass diese ihrerseits zur Erzielung von Einkünften i.S. des § 1 Abs. 4 AStG a.F. verwendet (ebenso Kraft, Außensteuergesetz, § 1 Rz 634; Wassermeyer in Flick/ Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 897). So liegen die Dinge im Streitfall, da T nach den Feststellungen des FG den Darlehensbetrag im Zusammenhang mit der Vermietung eines Grundstücks eingesetzt hat und diese Vermietungstätigkeit ihrer Art nach § 21 EStG unterfällt.
- 9** 3. Der Senat hat 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 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 (StVergAbG) 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 StVergAbG). Sie gilt daher in ihrer ursprünglichen Form u.a. im Hinblick auf die Streitjahre. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung inzwischen angeschlossen (Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 12. Januar 2010, BStBl I 2010, 34).
- 10** 4. 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 nahesteht, 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). Fehlt es an diesen qualifizierenden Voraussetzungen, so ist im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen für eine Korrektur von Einkünften gemäß § 1 Abs. 1 AStG a.F. Raum.
- 11** 5. Die Feststellungen des FG lassen nicht erkennen, ob im Streitfall eine derjenigen Voraussetzungen erfüllt ist, die hiernach das Vorliegen einer "Geschäftsbeziehung" zwischen der Klägerin und T ausschließen.
- 12** a) Das FG hat nicht festgestellt, dass die in Rede stehende Darlehensgewährung nach den Vorschriften des für T maßgeblichen ungarischen Rechts als Zuführung von Eigenkapital anzusehen ist. In dem angefochtenen Urteil ist das von der Klägerin gewährte Darlehen zwar als "Finanzplandarlehen" bezeichnet. Es wird dort aber nicht erläutert, welche besondere Ausgestaltung oder spezifische wirtschaftliche Funktion des Darlehens mit diesem Begriff umschrieben werden soll. Erst recht fehlen Ausführungen dazu, ob das ungarische Recht die Darlehenssumme als Eigen- oder als Fremdkapital der T ansieht. Das FA macht zu Recht geltend, dass ohne weitere Feststellungen dazu die Annahme einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 1 AStG a.F. nicht unter Hinweis auf das Vorliegen einer Eigenkapitalzuführung verneint werden kann.
- 13** b) Ebenso hat das FG nicht festgestellt, dass erst durch die Darlehensgewährung eine funktionsgerechte Kapitalausstattung der T herbeigeführt worden ist. Eine solche Feststellung ergibt sich erneut nicht allein aus der

Bezeichnung des Darlehens als "Finanzplandarlehen". Denn zum einen ist dieser Begriff nicht so konkret und eindeutig, dass sich aus ihm gesicherte Rückschlüsse auf einen bestimmten wirtschaftlichen Hintergrund der Darlehensgewährung oder eine bestimmte Ausgestaltung der Darlehensbedingungen ziehen lassen könnten (vgl. dazu Bundesgerichtshof, Urteil vom 28. Juni 1999 II ZR 272/98, Deutsches Steuerrecht 1999, 1198; Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 7. April 2005 IV R 24/03, BFHE 209, 353, 357, BStBl II 2005, 598, 600; Buciek, Die Steuerberatung 2000, 109, 111, m.w.N.). Zum anderen mag er zwar im Kern eine Situation bezeichnen, in der die Darlehensgewährung in der Weise in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen ist, dass die zur Aufnahme der Geschäfte notwendige Kapitalausstattung durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, 379 f., BStBl II 1999, 344, 347). Allein das reicht aber für die Annahme, dass die Darlehensgewährung keine "Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG a.F. begründet, nicht aus. Eine solche ist vielmehr unter dem Gesichtspunkt der "funktionsgerechten Kapitalausstattung" nur dann zu verneinen, wenn die Darlehensnehmerin so offensichtlich unterkapitalisiert ist, dass sich die Darlehensgewährung von vorn herein einem Fremdvergleich entzieht. Letzteres kann in der hier zu beurteilenden Situation, in der T über ein Eigenkapital von umgerechnet 65.000 € verfügte und ein Darlehen in Höhe von 370.500 DM erhalten hat, nicht ohne Weiteres angenommen werden. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang vorträgt, dass das FG die Höhe des Eigenkapitals der T unrichtig festgestellt habe, kann sie mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrüge im Revisionsverfahren damit nicht gehört werden.

- 14** c) Im Ergebnis tragen die vom FG getroffenen Feststellungen daher nicht dessen Annahme, dass im Streitfall eine Berichtigung von Einkünften nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. ausscheide. Richtigerweise ergibt sich diese Rechtsfolge nur dann, wenn entweder der Darlehensbetrag aus gesellschaftsrechtlicher Sicht als Eigenkapital zu beurteilen ist, wenn T im vorstehend beschriebenen Sinne offensichtlich unterkapitalisiert war oder wenn aus anderen Gründen das in Rede stehende Darlehen im Verhältnis zwischen fremden Dritten unverzinslich gewährt worden wäre. Letzteres kann z.B. dann anzunehmen sein, wenn eine Darlehensgewährung in erster Linie im Interesse der Klägerin --und nicht der T-- erfolgt ist (vgl. dazu Bundesminister der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 23. Februar 1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 4.3.2; Niedersächsisches FG, Urteil vom 23. März 1999 VI 357/95, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2000, 312). Lässt sich aber ein solcher oder ähnlicher Sachverhalt nicht feststellen, so sind die Einkünfte der Klägerin nach Maßgabe von § 1 Abs. 1 AStG a.F. zu berichtigen (vgl. dazu auch BMF-Schreiben in BStBl I 1983, 218, Tz. 4.4.2).
- 15** 6. Die hiernach in Betracht kommende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG a.F. ist nicht unter dem Blickwinkel des Rechts der Europäischen Union bedenklich.
- 16** a) In diesem Zusammenhang muss nicht erörtert werden, ob die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), zu einer im belgischen Recht vorgesehenen Einkünftekorrektur (EuGH-Urteil vom 21. Januar 2010 C-311/08, "SGI", IStR 2010, 144) auf die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung des § 1 Abs. 1 AStG a.F. übertragen werden kann. Denn die dort angesprochene Frage nach der Vereinbarkeit der Korrektur mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrages von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EG) und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1997 Nr. C 340, 1) stellt sich im Streitfall nicht, da die Niederlassungsfreiheit nur im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten besteht und Ungarn in den Streitjahren nicht der Europäischen Gemeinschaft angehörte. Die Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 Abs. 1 EG in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung) ist im Streitfall nicht berührt, da § 1 Abs. 1 AStG a.F. eine Beteiligung von mindestens einem Viertel oder eine einen beherrschenden Einfluss vermittelnde Beteiligung voraussetzt (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG a.F.). Die dort getroffene Regelung bezieht sich mithin nach ihrem Gegenstand nur auf Beteiligungen, die es nach den vom EuGH entwickelten Maßstäben (z.B. EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007 C-492/04, "Lasertec", IStR 2007, 439) ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen (sog. Direktinvestitionen), und unterfällt daher ausschließlich dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit; damit einhergehende Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs wären lediglich die unvermeidliche Konsequenz der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigen keine Prüfung der gesetzlichen Maßnahmen im Hinblick auf Art. 56 EG bis Art. 58 EG.
- 17** b) Ebenso scheidet jedenfalls unter den im Streitfall gegebenen Umständen ein Freiheitsschutz aufgrund des zwischen den Europäischen Gemeinschaften und Ungarn am 13. Dezember 1993 geschlossenen Assoziationsabkommens (ABLEG 1993 Nr. L 347) aus. Zwar sind Assoziationsabkommen nach der Rechtsprechung des EuGH "integrierende Bestandteile der Gemeinschaftsrechtsordnung" (vgl. Schmalenbach in Calliess/Ruffert,

EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 310 EGV Rz 24); insbesondere die danach zu gewährende Niederlassungsfreiheit hat unmittelbare Wirkung und gewährt den Angehörigen des Assoziierungsstaats entsprechende Rechte (z.B. EuGH-Urteile vom 27. September 2001 C-257/99 "Barkoci und Malik", Slg. 2001, I-6557; C-235/99 "Kondova", Slg. 2001, I-6427; C-63/99 "Gloszczuk", Slg. 2001, I-6369; vom 20. November 2001 C-268/99, "Jany u.a.", Slg. 2001, I-8615). Doch gewähren die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften nach Art. 44 Abs. 3 des Assoziationsabkommens mit Ungarn nicht das von Art. 43 EG umfassend geschützte Recht auf freie Niederlassung, sondern (nur) im jeweiligen Mitgliedstaat für die Niederlassung ungarischer Gesellschaften und Staatsangehöriger sowie für deren Geschäftstätigkeit eine (eingeschränkte) Inländergleichbehandlung. Die Beteiligung eines Inländers an einer ungarischen Kapitalgesellschaft in Ungarn ist hiernach nicht geschützt (s. bereits Senatsbeschlüsse vom 17. Mai 2005 I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778, und vom 7. Januar 2004 I S 5, 6/03 (PKH), BFH/NV 2004, 637, dort bezogen auf die Türkei; ferner Cordewener, IStR 2008, 536, 540 f., mit Hinweis auf die entsprechende Spruchpraxis der niederländischen Gerichte im Anschluss an EuGH, Urteil vom 18. September 2003 C-168/01 "Bosal Holding BV", Slg. 2003, I-9409, dort bezogen auf das Assoziationsabkommen mit Polen, das mit dem Abkommen mit Ungarn insoweit textgleich ist; Sydow, Internationale Wirtschaftsbriefe 2010, 202).

- 18** 7. Das FG hat eine Berichtigung der Einkünfte der Klägerin schon deshalb für unzulässig gehalten, weil es sich bei dem der T gewährten Darlehen um ein "Finanzplandarlehen" gehandelt habe. Von diesem rechtlichen Standpunkt ausgehend hat es von weiteren Feststellungen zum wirtschaftlichen Hintergrund der Darlehensgewährung abgesehen. Solche Feststellungen sind indessen erforderlich. Sie können im Revisionsverfahren nicht getroffen werden, weshalb die Sache zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden muss. Sofern dieses im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommen sollte, dass eine Berichtigung der Einkünfte dem Grunde nach veranlasst ist, wird es zudem über den Umfang jener Korrektur befinden müssen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de