

Urteil vom 17. Januar 2018, I R 74/15

Cash-Pool - unbestimmte Zinsabrede - vGA

ECLI:DE:BFH:2018:U.170118.IR74.15.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8b Abs 3 S 4, KStG § 8b Abs 3 S 5, BGB § 488 Abs 1, KStG VZ 2009

vorgehend FG München, 06. Juli 2014, Az: 7 K 2688/11

Leitsätze

NV: Wird im Rahmen eines konzerninternen Cash-Pooling-Verfahrens lediglich ein Mindest- und ein Höchstzinssatz vereinbart und verbleibt hiernach ein erheblicher Spielraum für die Berechnung der Zinsvergütung, liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze des sog. formellen Fremdvergleichs vor (Anschluss an die ständige Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 7. Juli 2014 7 K 2688/11 aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Alleinige Gesellschafterin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --Enkelgesellschaft-- war im Streitjahr (2009) die P-GmbH (Tochtergesellschaft), deren Anteile wiederum von der A-AG (Muttergesellschaft) gehalten wurden. Die Klägerin war mit der P-GmbH ab dem Wirtschaftsjahr 1. Oktober 2007 bis 30. September 2008 über einen Ergebnisabführungsvertrag organschaftlich verbunden. Am ... meldeten die A-AG und die P-GmbH Insolvenz an. Infolgedessen kündigte die Klägerin den Ergebnisabführungsvertrag mit der P-GmbH mit Wirkung zum ... 2009. Noch im Streitjahr wurde über die Vermögen der A-AG und der P-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 2** Die Klägerin hatte seit August 2007 am (konzerninternen) Cash-Pooling der A-AG teilgenommen. Schriftliche Vereinbarungen hierzu wurden zwischen der Klägerin und der A-AG nicht getroffen. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) München sollten die Cash-Pool-Guthaben in Höhe von ... bis ... % verzinst werden. Die Zinssätze orientierten sich an den Refinanzierungszinsen der A-AG in Höhe von ... bis ... %. Sicherheiten für Forderungen der Klägerin aus dem Cash-Pool wurden nicht vereinbart. Für die Klägerin ergaben sich während der Teilnahme am Cash-Pool keine Darlehensverpflichtungen. Zeitgleich mit der Insolvenzanmeldung der A-AG wurde das Cash-Pooling beendet. Die Forderungen der Klägerin aus dem Cash-Pool beliefen sich zu diesem Zeitpunkt auf ... €.
- 3** Nachdem die Konsolidierungsbemühungen der A-AG gescheitert waren, schrieb die Klägerin die Forderungen sowie eine nicht gesondert ausgewiesene Zinsforderung zum 30. September 2009 in vollem Umfang (... €) ab und meldete die Forderungen zur Insolvenztabelle der A-AG an.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte im Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr die Teilwertabschreibung der Forderungen aus dem Cash-Pool unter Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 n.F.-- nicht an und rechnete die Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung dem Einkommen der Klägerin wieder hinzu.

- 5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG München (Urteil vom 7. Juli 2014 7 K 2688/11) war zwar der Auffassung, dass § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG 2002 n.F. nicht einschlägig sei, weil weder die Klägerin als Darlehensgeberin noch die P-GmbH als dieser nahe stehenden Person an der A-AG als Darlehensnehmerin beteiligt seien, ging aber im Weiteren aufgrund der fehlenden Besicherung der Darlehen von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) an die der Gesellschafterin der Klägerin, der P-GmbH, nahe stehende Person (A-AG) aus.
- 6 Hiergegen wendet sich die Revision der Klägerin. Während des Revisionsverfahrens ist am 29. Mai 2017 ein Änderungsbescheid ergangen, mit dem lediglich der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde; der Gegenstand des Rechtsstreits blieb unberührt.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2009 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf 0 € herabgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 1. Das angefochtene Urteil des FG ist, soweit es über den Bescheid über Körperschaftsteuer 2009 vom 10. August 2011 entschieden hat, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 29. Mai 2017 getreten. Soweit einem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094; vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).
- 10 Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 29. Mai 2017 ist gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Nachdem sich hinsichtlich der vorliegend streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Klägerin auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (BFH-Urteil in BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).
- 11 2. Der Senat entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist abzuweisen.
- 12 a) Dem FG ist darin beizupflichten, dass die Klägerin der A-AG nach der konzerninternen Cash-Pooling-Abrede Liquidität in Form von (Geld-)Darlehen zur Verfügung gestellt hat (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 16. Januar 2006 II ZR 76/04, BGHZ 166, 8; Senatsbeschluss vom 10. Dezember 2001 I B 43, 44/01, BFH/NV 2002, 536; BFH-Urteil vom 29. März 2007 IX R 10/06, BFHE 217, 531, BStBl II 2007, 645). Die Vorinstanz hat weiterhin die Gewinnminderung aufgrund der Teilwertabschreibung der Darlehensforderung aus dem Cash-Pool bei der Einkommensermittlung der Klägerin berücksichtigt und hierzu ausgeführt, dass insoweit das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG 2002 n.F. nicht eingreift, weil die Klägerin als Darlehensgeberin zu keinem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar an der A-AG als Darlehensnehmerin beteiligt gewesen sei und sog. Upstream-Darlehen weder vom Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 n.F. noch von der Erweiterung des Anwendungsbereiches des Satzes 4 auf Darlehensgewährungen durch nahe stehende Personen in § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG 2002 n.F. erfasst würden. Ob Letzterem zuzustimmen ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, da die mit der Teilwertabschreibung verbundene Gewinnminderung --wie von der Vorinstanz im Ergebnis zutreffend entschieden-- jedenfalls durch den außerbilanziellen Ansatz einer vGA zu neutralisieren ist (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).
- 13 b) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft nach ständiger Spruchpraxis des Senats eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem

Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ebenfalls ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 11. November 2015 I R 5/14, BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491).

- 14** aa) Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahe stehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte (Senatsurteil vom 18. Dezember 1996 I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, m.w.N.).
- 15** bb) Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA ferner dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt --sog. formeller Fremdvergleich-- (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545; vom 27. März 2001 I R 27/99, BFHE 195, 228, BStBl II 2002, 111, jeweils m.w.N.). Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings, dass das Fehlen von Nebenabreden nicht zwangsläufig mit der Annahme einer vGA und damit einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zuwendung einhergeht. Vielmehr bedarf es in einem solchen Fall der Gesamtwürdigung der Abrede und ihrer tatsächlichen Handhabung; auch können die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ergänzend heranzuziehen sein (Senatsurteile vom 28. Oktober 1987 I R 110/83, BFHE 152, 74, BStBl II 1988, 301; vom 29. April 1992 I R 21/90, BFHE 168, 151, BStBl II 1992, 851; s.a. Senatsbeschluss vom 13. März 1997 I B 124/96, BFH/NV 1997, 712).
- 16** cc) Der Senat stimmt dem FG zwar darin zu, dass das der A-AG eingeräumte Cash-Pool-Darlehen i.V.m. der Teilwertabschreibung zu einer vGA geführt hat. Insoweit ist weder die Vermögensminderung noch die Stellung der A-AG (Konzernmutter) als eine der Gesellschafterin der Klägerin (P-GmbH) nahe stehende Person im Streit. Soweit die Vorinstanz das Vorliegen einer vGA jedoch in materieller Hinsicht aus dem Umstand der fehlenden Besicherung dieses Darlehens abgeleitet hat, ist hierauf im Streitfall nicht einzugehen. Vielmehr ergibt sich der Anfall einer vGA vorliegend bereits daraus, dass die Darlehensabrede nicht den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs entspricht.
- 17** (1) Hiernach muss eine im Hinblick auf die Vergütung des beherrschenden Gesellschafters getroffene Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter dem Grunde und der Höhe nach klar und eindeutig sein. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) der Vergütungsansprüche des Gesellschafters (Senatsurteile vom 27. Februar 1985 I R 187/81, BFH/NV 1986, 430, m.w.N.; vom 11. Dezember 1985 I R 164/82, BFHE 146, 126, BStBl II 1986, 469, unter I.2. der Gründe; vom 26. April 1989 I R 96/85, BFH/NV 1990, 63).
- 18** (2) Im Streitfall wird dem nach den bindenden Feststellungen des FG nicht genügt. Hiernach sollten die Cash-Pool-Darlehen mit Sätzen zwischen ... bis ... % verzinst werden. Diese sollten sich an den Refinanzierungskosten der A-AG in Höhe von ... bis ... % orientieren. Der Senat vermag hierin --mangels weiterer konkretisierender Abreden-- keine im Vorhinein gefasste klare und eindeutige Vereinbarung der Pflichten des jeweiligen Darlehensnehmers zu sehen. Letzteres erfordert nach ständiger Rechtsprechung, dass die Berechnungsgrundlagen in der Weise vereinbart werden, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann und es deshalb auch keiner Ermessensausübung durch die Geschäftsführung oder die Gesellschafterversammlung bedarf (Senatsurteile in BFHE 168, 151, BStBl II 1992, 851; in BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545; vom 1. April 2003 I R 78/02, I R 79/02, BFH/NV 2004, 86, unter III.3. der Gründe, m.w.N.). Dem wird durch die Festlegung eines Mindest- und eines Höchstzinssatzes nicht entsprochen. Auch kann der Cash-Pool-Abrede kein Hinweis auf einen bestimmten Referenzzinssatz der A-AG entnommen werden; ebenso bleibt unklar, ob die Zinsvereinbarung an die Bonität der Darlehensschuldnerin gekoppelt war.
- 19** (3) Auch wenn --wie erläutert-- nicht jede vertragliche Regelungslücke die Annahme eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich trägt, ist im Streitfall jedenfalls --bei der gebotenen Gesamtwürdigung-- aus der Unbestimmtheit der Zinsverpflichtung das Vorliegen einer Vorteilszuwendung abzuleiten, die ihre Veranlassung in der Beteiligung der P-GmbH an der Klägerin hat. Hierfür spricht nicht nur, dass die aufgezeigten Unsicherheiten bei der Bestimmung des tatsächlich geschuldeten Zinses im Zusammenhang mit der signifikanten Spreizung von Mindest- und Höchstzinssatz (annähernd 40 v.H.) zu würdigen ist. Hinzu kommt vor allem, dass die Zinsverpflichtung des Darlehensnehmers keine Nebenrede, sondern eine Hauptleistungsverpflichtung des

Darlehensverhältnisses betrifft (§ 488 Abs. 1 Satz 2 BGB; Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 77. Aufl., § 488 Rz 14; zur Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenpflichten s. Senatsurteil in BFHE 152, 74, BStBl II 1988, 301).

- 20** (4) Nichts anderes lässt sich daraus ableiten, dass dem konzerninternen Cash-Pooling ein Dauerrechtsverhältnis zugrunde liegt, das nach dem Vortrag der Klägerin entsprechend der Praxis gehandhabt worden sei. Die Erwägung lässt außer Acht, dass allein die tatsächliche Durchführung des Cash-Management-Systems keinen Anlass gibt, im Hinblick auf die Vereinbarung der hierbei bestehenden Hauptleistungsverpflichtung von den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs abzurücken.
- 21** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de