

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

Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Abschreibung auf unbesicherte Konzerndarlehen

ECLI:DE:BFH:2019:U.140819.IR14.18.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, OECDMustAbk Art 9 Abs 1, DBA USA 1989 Art 9 Abs 1, AEUV Art 49, AEUV Art 63, AEUV Art 64 Abs 1, OECD-MA Art 9 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 26. September 2017, Az: 5 K 1648/12

Leitsätze

1. NV: Die fehlende Besicherung der Forderung aus einem Schuldscheindarlehen 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 Abs. 1 DBA-USA 1989) .
2. NV: Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 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: Einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG steht bei Geschäftsbeziehungen mit Tochtergesellschaften aus Drittstaaten das Unionsrecht nicht entgegen (Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 51/17, BFHE 264, 292) .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 27.09.2017 - 5 K 1648/12 aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage insoweit 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), eine inländische AG, war in 2006 (Streitjahr) Alleingesellschafterin der C Inc., einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft. Die C Inc. war zum 31.12.2005 in Höhe von 2.347.260 US-\$ überschuldet. Die Klägerin gewährte der C Inc. daher in den Jahren 2005 und 2006 Darlehen in Form sog. Schuldscheindarlehen mit einer Gesamthöhe von 3.116.384,93 US-\$ (2.552.471,28 €) und einer Laufzeit bis zum 31.12.2007. Die Schuldscheine sahen keine Sicherheiten vor; der vereinbarte Zinssatz richtete sich nach dem Leitzins der US-Geschäftsbanken an ihre Kunden mit bester Bonität zuzüglich einem Prozentpunkt.
- 3 Am 18.07.2006 übertrug die C Inc. der Klägerin zur Sicherung aller derzeit und zukünftig fälligen Beträge aus den bis zum 01.11.2006 ausgestellten Schuldscheinen im Gesamtbetrag von nicht mehr als 1.000.000 US-\$ Forderungen aus Lagerungsgebühren. Die C Inc. stellte ihr operatives Neugeschäft Ende 2006 ein; im Januar 2007 verzichtete die Klägerin auf die Zinszahlungen aus den Schuldscheinen. Zum 31.12.2006 nahm die Klägerin auf die Darlehen eine

gewinnmindernde Abschreibung in Höhe von 1.809.471,28 € vor, so dass ein Restwert in Höhe von 743.000 € verblieb. Diesen Betrag ermittelte die Klägerin anhand der erwarteten abgezinsten Einzahlungsüberschüsse aus dem Verkauf der Bestandsverträge durch die C Inc. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) neutralisierte die Gewinnminderung mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG.

- 4 Die dagegen erhobene Klage hatte überwiegend Erfolg (Urteil des Sächsischen Finanzgerichts --FG-- vom 27.09.2017 - 5 K 1648/12, Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 84).
- 5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil --soweit der Klage stattgegeben wurde-- aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist, soweit der Klage stattgegeben wurde, aufzuheben und die Klage insoweit 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. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) waren die zwischen der Klägerin und der C Inc. vereinbarten Schuldscheindarlehen ernstlich gewollt und daher steuerrechtlich anzuerkennen; zudem lagen nach den gleichfalls bindenden Feststellungen des FG zum Bilanzstichtag des Streitjahres die Voraussetzungen einer gewinnmindernden Abschreibung auf den unbesicherten Teil der Forderung aus den Schuldscheindarlehen in Höhe von 1.809.471,28 € vor.
- 9 2. Die hierdurch bedingte Einkünfteerminderung ist jedoch 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.).
- 10 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.
- 11 b) Das Darlehensverhältnis zwischen der Klägerin und der C Inc. 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.
- 12 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).
- 13 aa) Zwar hat das FG zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Darlehensrückzahlungsforderung dem entspricht, was ein fremder, nicht mit der C Inc. 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 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991,

355, BStBl I 1991, 95) --DBA-USA 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 Abs. 1 DBA-USA 1989 gilt nichts anderes.

- 14 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 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.
- 15 cc) Die vom FG festgestellten Umstände (§ 118 Abs. 2 FGO) lassen es ausgeschlossen erscheinen, dass ein nicht mit der C Inc. verbundener Darlehensgeber dieser das mit der Klägerin vereinbarte Schuldscheindarlehen ohne werthaltige Sicherheiten gewährt hätte. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die C Inc. zum 31.12.2005 in Höhe von 2.347.260 US-\$ überschuldet war und sich in einer dauerdefizitären Situation befand. Auch ist --noch nicht einmal ansatzweise-- erkennbar, dass ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, die fehlende Besicherung und das hiermit verbundene Ausfallrisiko durch einen Zinsaufschlag zu kompensieren. Da der vereinbarte Zinssatz nur einen Prozentpunkt über dem Leitzins der US-Geschäftsbanken an ihre Kunden "mit bester Bonität" lag, sind hiervon offensichtlich auch die Vertragsparteien ausgegangen. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG zur weiteren Sachaufklärung bedarf es bei dieser Sachlage nicht.
- 16 Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen hat, dass Schuldscheindarlehen nicht selten unbesichert gewährt würden, ergibt sich hieraus für den Streitfall keine andere Beurteilung. Der Einwand lässt zum einen außer Acht, dass regelmäßig von einer Absicherung von Schuldscheindarlehen nur dann abgesehen wird, wenn der Darlehensnehmer über eine hervorragende Bonität verfügt (vgl. Hüther in Eilers/Rödding/Schmalenbach, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl., C Rz 243). Zum anderen bleibt unberücksichtigt, dass auch diese Bonitätsprüfung an den Verhältnissen des (konkreten) Darlehensnehmers (im Streitfall mithin denjenigen der C Inc.) auszurichten ist (vgl. Hüther, ebenda, "Bonität der Darlehensnehmer"; Mansel in Staudinger, BGB, § 488 Rz 560b: "Bonität des Schuldners"; Woesch/Dietrich, Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht 2019, 399, 402: "Bonität des Darlehensnehmers").
- 17 d) Die Einkünfte minderung ist auch 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 widerspricht auch das Unionsrecht nicht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG. Da die Vereinigten Staaten von Amerika kein Mitgliedsstaat der Europäischen Union sind, wird insoweit auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 51/17 (BFHE 264, 292, Rz 20) Bezug genommen.
- 19 Die grundsätzlich auch im Verkehr mit Drittstaaten geschützte Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 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 anderer damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1; jetzt Art. 63 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 2008, Nr. C 115, 47) wird von der insoweit vorrangig anzuwendenden Niederlassungsfreiheit verdrängt (Senatsurteile vom 06.03.2013 - I R 10/11, BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707; vom 19.07.2017 - I R 87/15, BFHE 259, 435). Sie wäre im Übrigen auch nach der sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV) nicht anwendbar (vgl. Senatsurteil in BFHE 264, 292, Rz 21 f.).
- 20 3. Das angefochtene Urteil beruht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung. Es kann daher keinen Bestand haben.
- 21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de