

BFH: Neuaufgabe des Urteils zu grenzüberschreitenden unbesicherten Konzerndarlehen

Der BFH bestätigt seine Rechtsprechung zu unbesichert im Konzern begebenen Darlehen insoweit, als die fehlende Darlehensbesicherung zur Fremdunüblichkeit führen und eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG auslösen kann, die nicht durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gesperrt wird. Im Rahmen der Feststellungen zum Fremdvergleich kommen für den BFH als fremde Dritte nicht nur Banken, sondern auch andere Kreditgeber in Betracht, wenn es für die konkrete Finanzierung einen Markt gibt, auf dem solche Kreditgeber tätig sind. Wäre ein unbesichertes Konzerndarlehen nur mit einem höheren als dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz fremdüblich, hat eine Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe dieser Differenz zu erfolgen, so der BFH.

Sachverhalt

Eine inländische Kapitalgesellschaft (Klägerin) gewährte verschiedenen nachgeordneten – in Frankreich und in den USA ansässigen – Gesellschaften unbesicherte Darlehen. Diese waren überwiegend festverzinst. In einem Fall wurde eine am Bilanzgewinn orientierte variable Verzinsung vereinbart. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. Im Jahr 2005 schrieb die inländische Kapitalgesellschaft die Darlehen gewinnmindernd ab. Im gleichen Jahr übertrug sie Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf eine maltesische Tochterkapitalgesellschaft, deren Alleingesellschafterin sie war, und brachte die Anteile an dieser Gesellschaft gemäß § 23 Abs. 4 UmwStG ebenfalls zu Buchwerten im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine weitere in Malta ansässige Kapitalgesellschaft ein. Das Finanzamt rechnete die Gewinnminderungen aufgrund der Teilwertabschreibungen außerbilanziell wieder hinzu und erhöhte den Bilanzansatz für die übertragenen Wirtschaftsgüter.

Hintergrund

Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 19.06.2019, I R 32/17 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) zu dem vorliegenden Fall entschieden. Mit Beschluss vom 03.03.2021, I R 32/17 hat der BFH dieses Urteil allerdings aufgrund eines (unheilbaren) Verfahrensmangels wieder aufgehoben und die mündliche Verhandlung wiedereröffnet (mehr dazu siehe [Deloitte Tax-News](#) unter Anmerkung).

Entscheidung

Gesetzliche Grundlagen

Voraussetzung einer außerbilanziellen Hinzurechnung gem. § 1 Abs. 1 AStG ist eine Einkünfteminderung, die durch eine nicht fremdübliche Bedingung im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer nahe stehenden Person veranlasst ist. Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist nach § 1 Abs. 4 AStG jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist.

Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG sind erfüllt

§ 1 AStG erfasst nach Ansicht des BFH auch eine Einkünfteminderung, die aus einer Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung gegenüber einer ausländischen Tochtergesellschaft resultiert. Dass die inländische Einkünfteminderung mit einer Gewinnverlagerung über die Grenze einhergeht, sei nicht Voraussetzung für die Anwendung von § 1 AStG. Für die Anwendung von § 1 AStG genüge es, dass die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat entsprechend der ihr zugewiesenen Steuerhoheit eine Einkünftekorrektur vornimmt, wenn grenzüberschreitend verbundene Unternehmen ihr wirtschaftlichen oder finanziellen Beziehungen an fremdunüblich vereinbarte oder auferlegte Bedingungen knüpfen.

Fehlende Besicherung als Auslöser für Einkünfteminderung i.S. von § 1 Abs. 1 AStG

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass im Sinne des Veranlassungsprinzips als unmittelbar auslösendes Element für die Einkünfteminderung auf die gewinnmindernde Forderungsausbuchung abzustellen sei. Dem folgt der BFH nicht. Er hält an seiner

bisherigen Rechtsauffassung fest (vgl. z.B. Urteil vom 27.02.2019, I R 81/17), dass die – bedingt durch die Zahlungsunfähigkeit der Tochtergesellschaften in den USA und Frankreich – gewinnmindernde Forderungsausbuchung für sich allein im Streitfall nicht als "auslösendes Moment" für die Vermögensminderung bei der Klägerin angesehen werden kann. Vielmehr habe der Sicherungsverzicht bei Abschluss der Darlehensverträge der Klägerin mit ihren Tochtergesellschaften die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass es bei der Klägerin überhaupt zu einer Einkünfterminderung kommen konnte. Hierauf sei dann auch im Rahmen der vorzunehmenden Veranlassungsprüfung als "auslösendes Moment" abzustellen.

Keine Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk

Der BFH hält auch nach erneuter Prüfung an seiner geänderten Rechtsprechung fest, dass die Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG nicht durch die dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk nachgebildeten abkommensrechtlichen Vorschriften gesperrt wird (BFH-Urteile vom 27.02.2019, I R 81/17 und I R 51/17; vom 19.06.2019, I R 5/17 und I R 54/17; vom 14.08.2019, I R 34/18 und I R 14/18; vom 18.12.2019, I R 72/17; vom 14.08.2019, I R 21/18; vom 19.02.2020, I R 19/17).

Fremdvergleich verlangt "Wegdenken" der Nahestehensbeziehung

Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass der "Konzernrückhalt" lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung beschreibt und die Üblichkeit zum Ausdruck bringt, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Er hält daran fest, dass eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung nach der Rechtsprechung allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer nicht gesehen werden kann.

Insoweit verlange ein Fremdvergleich (nur) das "Wegdenken" der Nahestehensbeziehung. Dann sei unter Fortbestehen aller übrigen Bedingungen (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2021, I R 62/17) bei der Prüfung zu unterstellen, ein Darlehensgeber wäre nicht ein Gesellschafter, sondern ein fremder Dritter. Mithin würden (faktische) Sicherheiten, die aus dessen Gesellschafterstellung resultieren, grundsätzlich gerade keine Berücksichtigung finden können. Ein reduzierter Fremdvergleich nach Art eines "Konzernvergleichs" sei nicht ausreichend.

Fremdüblichkeit ist am Verhalten eines fremden Dritten festzumachen

Nach der BFH-Rechtsprechung ist für die Feststellung der Fremdüblichkeit auf das Verhalten eines fremden Dritten abzustellen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 81/17). Es muss sich bei diesen fremden Dritten allerdings nicht um "klassische Banken" handeln (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2021, I R 62/17). Der BFH weist darauf hin, dass soweit seine bisherige Rechtsprechung dahingehend verstanden wurde, dass stets auf ein bankübliches Verhalten abzustellen sei, es sich um eine Fehlinterpretation seiner Entscheidungen gehandelt habe. Auch das Sicherungsmittel selbst müsse nicht immer "banküblich" sein. Zudem sei auch nicht stets von einer Vollbesicherung auszugehen (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19).

Entscheidend sei vielmehr, dass ein Markt für die vereinbarten Darlehen ermittelt werden kann, der dann den Maßstab für den vorzunehmenden Fremdvergleich bildet. Zur Ermittlung dieses Marktes seien im Rahmen einer Gesamtbetrachtung alle Umstände des Einzelfalles einzubeziehen, d.h. neben der Bonität des Darlehensnehmers (s. hierzu BFH-Urteil vom 18.05.2021, I R 62/17) weitere Umstände wie beispielsweise das Verhalten der Unternehmensgruppe bei der Darlehensvergabe an Dritte, die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit einer möglichen Besicherung für den konkreten Einzelfall, Handlungsalternativen für eine Nichtbesicherung, Darlehenssumme und -laufzeit, der Zweck des Darlehens und die Geschäftsstrategie des Darlehensgebers (z.B. wirtschaftliches Eigeninteresse der Konzernmutter, am Erfolg der Tochter zu partizipieren). Vor diesem Hintergrund erscheint es dem BFH möglich, dass ein fremder Dritter auf diesem Markt bereit ist, beispielsweise gegen Vereinbarung eines Zinszuschlages das durch die Nichtbesicherung erhöhte Ausfallrisiko zu kompensieren (in diesem Sinne bereits BFH-Urteile vom 19.06.2019, I R 54/17 sowie vom 18.05.2021, I R 62/17).

Der BFH gelangt daher zu dem Ergebnis, dass das Fehlen einer einzelnen "Bedingung", wie z.B. die fehlende Besicherung, nicht unmittelbar dazu führt, dass eine hierdurch veranlasste Einkünfterminderung dem Berichtigungsbefehl des § 1 AStG unterfällt (ebenso jetzt BMF-Schreiben vom 14.07.2021, Rz 1.22).

Außerbilanzielle Hinzurechnung wg. der Übertragung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten

Für die Gewinnminderung, die auf der Übertragung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf die maltesische Tochtergesellschaft (verdeckte Einlage) beruht, kommt nach Ansicht des BFH ebenfalls eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 1 Abs. 1 AStG in Betracht.

Zu dem umstrittenen Verhältnis zwischen einer verdeckten Einlage und einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG kommt der BFH nun zu dem Schluss, dass der Annahme einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG nicht entgegensteht, dass die Klägerin die Wirtschaftsgüter verdeckt in die maltesische Tochtergesellschaft eingelegt hat.

Das Vorliegen einer "gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung" i.S. des § 1 Abs. 4 AStG ist nach dem BFH unter Heranziehung des für die ausländische Tochtergesellschaft maßgebenden materiellen Gesellschaftsrechts zu beurteilen. Eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung setze voraus, dass die Übertragung nicht nur (formal) zu den gesellschaftsvertraglichen Abreden gehört, sondern auch zu einer Änderung der Gesellschafterstellung der Klägerin (z.B. Änderung der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsrechte) führt. Nur eine Abrede in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen, reicht dem BFH nicht aus. Ob sich die Gesellschafterstellung geändert hat, sei im Streitfall anhand des maltesischen Gesellschaftsrechts zu prüfen.

Keine Vorlage an den EuGH

Der BFH hält eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG für mit dem Unionsrecht vereinbar und sieht nach derzeitigem Verfahrensstand von einer Vorlage an den EuGH ab.

Zurückverweisung an das FG

Der BFH hebt das angefochtene FG-Urteil auf und verweist die Sache erneut an das FG zurück. Dem FG wird aufgegeben, die erforderlichen Feststellungen zum maltesischen Gesellschaftsrecht sowie zum Fremdvergleich der unbesicherten Darlehen nachzuholen.

Hierfür gibt der BFH dem FG folgenden Leitlinien an die Hand:

- Im Fall der am Bilanzgewinn orientierten variablen Darlehensverzinsung gelten keine abweichenden Maßstäbe zur Fremdüblichkeit.
- Im Fall der festen wie der variablen Darlehensverzinsung ist festzustellen, ob ein Markt für die ohne Sicherheiten vereinbarten Darlehen ermittelt werden kann, der dann den Maßstab für den vorzunehmenden Fremdvergleich abbildet.
- Die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft kann eine Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab der fremdüblichen Kreditgewährung nicht ersetzen.
- Wäre ein fremder Dritter bereit gewesen, beispielsweise gegen Vereinbarung eines Zinszuschlages das durch die Nichtbesicherung erhöhte Ausfallrisiko zu kompensieren, ist zu prüfen, ob die im Streitfall vereinbarte konkrete Kompensation auch fremdüblich ist.
- Wäre ein unbesichertes Konzerndarlehen nur mit einem höheren als dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz fremdüblich, hat eine Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe dieser Differenz zu erfolgen.

Vorliegen der Voraussetzungen der Zinsschranke nach § 8a Abs. 1 S. 1 KStG

Nach Ansicht des BFH treten die Rechtsfolgen des § 8a Abs. 1 KStG unabhängig davon ein, ob die gezahlten Vergütungen die jeweilige Bemessungsgrundlage der ausländischen kapitalempfangenden Kapitalgesellschaft gemindert haben oder nicht (a.A. BMF-Schreiben vom 15.07.2004, Rz. 27). § 8a Abs. 1 S. 1 KStG 2002 n.F. setzt "Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat", voraus. Die Norm verlange nach ihrem Wortlaut mithin keine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht der kapitalempfangenden Gesellschaft.

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 1 AStG, Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen

Streitjahr 2005

Anmerkungen

Das aufgrund eines Verfahrensmangels aufgehobene Urteil vom 19.06.2019, I R 32/17, hatte noch keine Ausführungen dazu enthalten, dass als fremde Dritte nach Ansicht des BFH nicht nur Banken, sondern auch andere Kreditgeber in Betracht kommen, wenn es für die konkrete Finanzierung einen Markt gibt, auf dem solche Kreditgeber tätig sind. Der BFH nutzt die Neuauflage des Urteils, I R 32/17 vom 09.06.2021, nun zu der Feststellung, dass sofern seine bisherige Rechtsprechung dahingehend verstanden wurde, dass stets auf ein

bankenübliches Verhalten abzustellen sei, es sich um eine Fehlinterpretation seiner bisherigen Entscheidungen gehandelt habe. Das heißt, auch für den BFH ist nicht stets von einer Vollbesicherung auszugehen. Das BVerfG hatte den BFH in seinem Beschluss vom 04.03.2021 (2 BvR 1161/19) noch dafür gerügt, dass er für den von § 1 Abs. 1 AStG gebotenen Fremdvergleich mit Bedingungen, die "voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten", ohne Weiteres von einer Vollbesicherung der strittigen Darlehensgewährung ausgegangen ist.

Vorinstanz

Finanzgericht Köln, Urteil vom 22.02.2017, 13 K 493/12

Fundstelle

BFH, Urteil vom 09.06.2021, [I R 32/17](#), BStBl II 2023, S. 686

Weitere Fundstellen

BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 03.03.2021, I R 32/17 und Urteil vom 19.06.2019, I R 32/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteile vom 19.06.2019, I R 5/17, BFH/NV 2020, S. 183 und I R 54/17, IStR 2020, 230, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 19.02.2020, I R 19/17, BStBl II 2021, 223

BFH, Urteil vom 18.12.2019, I R 72/17, BFH/NV 2020, 1049

BFH, Urteil vom 14.08.2019, I R 21/18, BFH/NV 2020, 759

BFH, Urteil vom 14.08.2019, I R 34/18, BFH/NV 2020, 757

BFH, Urteil vom 14.08.2019, I R 14/18, BFH/NV 2020, 755

BFH-Urteil vom 18.05.2021, I R 62/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH-Urteil vom 18.05.2021, I R 4/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteile vom 27.02.2019, I R 81/17, BStBl. II 2020, S. 443 und I R 51/17, BStBl. II 2020, S. 440, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 14.07.2021, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG, BStBl. I 2021, S. 1098, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 15.07.2004, BStBl. I 2004, S. 593

Ihre Ansprechpartner

Nik Nolden

Director

nnolden@deloitte.de

Tel.: +49 211 8772 2849

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.