

BFH: Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Das BVerfG hat der gegen das BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, eingelegten Verfassungsbeschwerde stattgegeben, weil der BFH von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH abgesehen hat.

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

BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16 (Vorinstanz)

Wird die gewinnmindernde Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens nach § 1 Abs. 1 AStG neutralisiert, ist diese Einkünftekorrektur nicht nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gesperrt. Denn Art. 9 Abs. 1 OECD-MA beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (entgegen BFH-Urteile vom 24.06.2015, I R 29/14 und vom 17.12.2014, I R 23/13). Ebenfalls entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung vertritt der BFH nun die Auffassung, dass eine fehlende Darlehensbesicherung auch im Falle eines sog. Konzernrückhalts ein nicht fremdüblicher Umstand ist (entgegen BFH-Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14). Gleichwohl schließt dies aber die betriebliche Veranlassung nicht aus.

Auch das Unionsrecht steht der Einkünftekorrektur nicht entgegen.

Sachverhalt

Eine inländische GmbH ist Alleingesellschafterin und zugleich Organträgerin der inländischen A GmbH. Letztere war zu 99,98 % an einer belgischen Kapitalgesellschaft, der B N.V., beteiligt und führte für diese ein nicht besichertes Verrechnungskonto. Im Streitjahr 2005 verzichtete die A GmbH wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten ihrer Tochtergesellschaft auf ihre Forderung aus dem Verrechnungskonto und buchte diese in ihrer Bilanz gewinnmindernd aus. Das Finanzamt neutralisierte diese Gewinnminderung mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Entscheidung

Der BFH kommt entgegen der Auffassung des FG und seiner bisherigen Rechtsprechung zu dem Ergebnis, dass die gewinnmindernde Ausbuchung der unbesicherten Darlehensforderung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren ist. Art 9 Abs. 1 OECD-MA entfaltet insoweit keine Sperrwirkung.

Abgrenzung zwischen betrieblich veranlasstem Darlehen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Einlage

Die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Darlehen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlagen ist anhand der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten vorzunehmen. Demgemäß bedarf es auch bei der Beurteilung von Kapitalüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen der Abgrenzung, ob das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft übergehen sollte (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2003, IV R 10/01) oder ob die Beteiligten von der Überlassung von Kapital auf Zeit ausgegangen sind und eine Rückzahlung des Darlehens beabsichtigt war (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13). Zwar kann diese Abgrenzung nur auf objektiv überprüfbare Umstände gestützt werden und ist hierbei von den fremdüblichen Voraussetzungen einer Darlehensgewährung auszugehen (sog. Fremdvergleich). Insoweit ist jedoch einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs nicht die Qualität unverzichtbarer Tatbestandsvoraussetzungen beizumessen. Diese sind vielmehr indiziell zu würdigen (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1997, I R 24/97 und vom 16.10.2014, IV R 15/11).

Nichtbesicherung ist auch bei Konzernrückhalt fremdunüblich

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist zwar in der den Streitfall kennzeichnenden Nichtbesicherung des Schuldsaldos aus dem Verrechnungskonto nach Ansicht des BFH einerseits ein nicht fremdüblicher Umstand zu sehen. Abweichendes könne auch dem Topos des sog. Konzernrückhalts nicht entnommen werden, da er lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und die Üblichkeit zum Ausdruck bringt, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern (insoweit entgegen BFH-Urteile vom 29.10.1997, I R 24/97 und vom 24.06.2015, I R 29/14).

Betrieblich veranlasste Darlehensabrede trotz Nichtbesicherung

Dies schließe es andererseits aber nicht aus, auch ertragsteuerrechtlich von einer ernstlichen, d.h. betrieblich veranlassten Darlehensabrede auszugehen. Denn trotz der Nichtbesicherung können die Beteiligten aufgrund der sonstigen Umstände (z.B. berechnete Ertragserwartungen des Kreditnehmers) von einer Kapitalüberlassung auf Zeit und insbesondere von einer Kapitalrückzahlung ausgegangen sein.

Außerbilanzielle Korrektur

Der BFH kann im Streitfall offen lassen, ob von einem betrieblich veranlassten Darlehen oder einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlage auszugehen ist, da die mit der Forderungsausbuchung verbundene Gewinnminderung in beiden Fällen außerbilanziell zu korrigieren ist.

§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG bei Einlage

Im Fall der Einlage hätten sich die Anschaffungskosten der A GmbH auf die Beteiligung an der B N.V. erhöht. Eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung wäre gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG ausgeschlossen.

§ 1 Abs. 1 AStG bei betrieblich veranlasstem Darlehen

Im Fall der Ausbuchung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung wäre hingegen die Gewinnminderung nach § 1 Abs. 1 AStG zu neutralisieren.

Gewinnmindernde Ausbuchung der Darlehensforderung auch bei Konzernrückhalt

Der BFH hält nicht länger an seiner Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 21.12.1994, I R 65/94) fest, dass allein in den Einflußnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer (Konzernrückhalt) eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung zu sehen ist.

Der Konzernrückhalt schließe weder aus, dass ein Darlehen wertlos und damit auf den geringeren Teilwert abgeschrieben wird, noch habe er bei einer verzichtsbedingten Ausbuchung des Darlehensanspruchs zur Folge, dass diese durch den Ansatz einer verdeckten Einlage in Höhe des Nominalbetrags des Darlehensverzichts ausgeglichen wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14). Der Einlagewert bestimmt sich vielmehr nach dem Teilwert des Forderungsanteils, auf den verzichtet wurde, hier null Euro (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2001, I R 30/01).

Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG

Nach Auffassung des BFH unterliegt die hierdurch bedingte Gewinnminderung in voller Höhe der Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG. Das Darlehensverhältnis zwischen der A GmbH und der B N.V. stelle eine Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 1 AStG dar, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehört. Dabei weiche die Nichtbesicherung vom Fremdüblichen ab. Die Einkünfterminderung sei durch die fehlende Besicherung eingetreten (noch offen in BFH-Urteilen vom 24.06.2015, I R 29/14 und vom 17.12.2014, I R 23/13). Denn auch § 1 AStG unterscheide nach seiner Struktur die „Geschäftsbeziehung“ zum Ausland von den einzelnen, nicht fremdüblichen „Bedingungen“ mit der weiteren Folge, dass nur die hierdurch – d.h. die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Bedingungen – veranlassten Einkünfterminderungen der Berichtigung unterfallen.

Keine Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA (im Streitfall: Art. 9 DBA-Belgien 1967)

Ferner wird die Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG auch nicht durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (hier: Art. 9 DBA-Belgien 1967) ausgeschlossen, so der BFH. Eine Beschränkung des Korrekturbereiches des § 1 Abs. 1 AStG auf den vereinbarten Zinssatz i.S. einer Preiskorrektur lasse sich weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entnehmen. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ermögliche auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer

Teilwertabschreibung hierauf (entgegen BFH-Urteile vom 24.06.2015, I R 29/14 und vom 17.12.2014, I R 23/13).

Auch Unionsrecht steht Einkünftekorrektur nach § 1 AStG nicht entgegen.

Aus den Formulierungen des EuGH-Urteils „Hornbach-Baumarkt“ (C 382/16) ergebe sich, dass das nationale Gericht wirtschaftliche Gründe, die den Abschluss eines Geschäfts unter nicht „fremdüblichen Bedingungen“ rechtfertigen, zu berücksichtigen und damit im Rahmen einer Abwägung daran zu messen hat, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift (a.A. nach Ansicht des BFH wohl BMF-Schreiben vom 06.12.2018). Hiernach kommt im Streitfall nach Ansicht des BFH auch keine Einschränkung der Berichtigung nach § 1 AStG durch Unionsrecht in Betracht.

Betroffene Norm

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

Streitjahr 2005

Anmerkungen

Mit zwei weiteren Urteilen vom 27.02.2019 (I R 51/17 und I R 81/17) hat der BFH erwartungsgemäß seine neue Rechtsprechung zur Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes verfestigt. In den Leitsätzen zu beiden Urteilen bekräftigt der BFH erwartungsgemäß seine neue Sichtweise, dass der Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen beschränkt, sondern auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf ermöglicht. Allerdings ist bemerkenswert, dass der BFH keinen der Fälle entschieden hat, sondern beide Verfahren an das jeweilige FG zurückverweist. Dieses soll im konkreten Einzelfall klären, ob ein fremder Dritter unter den Umständen des Einzelfalls bereit gewesen wäre, auf eine Besicherung zu verzichten bzw. als Bürge zu fungieren. Die Zurückverweisung beider Fälle an das FG zeigt, dass der BFH das Ziel verfolgt, seine neue Rechtsprechung zu unbesichert vergebenen Darlehen einzelfallbasiert ausdifferenzieren. Mehr siehe [Deloitte Tax-News](#).

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 10.11.2015, 6 K 2095/13, EFG 2017, S. 553

Fundstelle

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

BFH, Urteil vom 27.02.2019, [I R 73/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [12.07.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

[Pressemitteilung 29/2019](#) vom 15.05.2019

Weitere Fundstellen

BFH, Urteile vom 27.02.2019, [I R 51/17](#) und [I R 81/17](#), siehe [Deloitte Tax News](#)

EuGH, Urteil vom 31.05.2018, C 382/16 (Hornbach-Baumarkt), HFR 2018, S. 580, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 10.10.2018, X R 44-45/17, BStBl II 2019, S. 203

BFH, Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14, BStBl II 2016, S. 258., siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, S. 261, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 16.10.2014, IV R 15/11, BStBl II 2015, S. 267, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 06.11.2003, IV R 10/01, BStBl II 2004, S. 416

BFH, Urteil vom 28.11.2001, I R 30/01, BFH/NV 2002, S. 677

BFH, Urteil vom 29.10.1997, I R 24/97, BStBl II 1998, S. 573

BFH, Urteil vom 21.12.1994, I R 65/94, BFHE 176, S. 571

BMF, Schreiben vom 06.12.2018, IV B 5-S 1341/11/10004-09, BStBl I 2018, S. 1305, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.