FG Baden-Württemberg: Sperrwirkung des Art. 9 DBA OECD-MA

Aktuell: Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (siehe unter Anmerkung)

Bei einer Teilwertabschreibung auf ein an eine ausländische Tochtergesellschaft unbesichert begebenes Darlehen entfaltet Artikel 9 DBA-Schweiz eine Sperrwirkung gegenüber einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung; entgegen: BMF-Schreiben v. 30.03.2016). Die Revision wurde zugelassen.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, hielt die Hälfte des Aktienkapitals an der in der Schweiz ansässigen X SA. Zum 01.01.2002 gewährte die Klägerin der X SA ein Darlehen. Sicherheiten wurden keine vereinbart. Für das Geschäftsjahr 2002 wies die X SA einen Verlust aus, der zur bilanziellen Überschuldung der Gesellschaft führte. Per 30.04.2003 wurde der Betrieb der X SA eingestellt. Später im Jahr 2003 verkaufte die Klägerin ihre Aktien an der X SA für einen symbolischen Kaufpreis (von insgesamt 2 CHF) und verzichtete unwiderruflich auf die Rückzahlung des Darlehens zzgl. Zinsen.

Die Klägerin behandelte den Verzicht auf die Darlehensforderung aufwandswirksam. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass der Aufwand aus der Ausbuchung der Darlehensforderung nach § 8 Abs. 3 KStG außerbilanziell dem Einkommen wieder hinzuzurechnen ist.

Entscheidung

Das Finanzamt habe zu Unrecht den Aufwand aus dem Forderungsverzicht außerbilanziell dem Einkommen der Klägerin hinzugerechnet.

Die Annahme einer verdeckten Einlage scheidet aus, da die Forderung nicht werthaltig war. Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG lägen auch nicht vor, da im Urteilsfall nicht die X SA der Klägerin, sondern umgekehrt die Klägerin (Gesellschafter) der X SA ein ungesichertes Darlehen gewährt hat (Downstream-Darlehen). Die außerbilanzielle Korrektur könne auch nicht auf § 8b Abs. 3 KStG gestützt werden (vgl. BFH v. 14.01.2009).

Eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG wegen der fehlenden Besicherung des Darlehens scheidet bereits deshalb aus, weil Art. 9 des DBA-Schweiz insoweit eine Sperrwirkung entfalte (vgl. BFH v. 17.12.2014; entgegen: BMF-Schreiben v. 30.03.2016). In den Vergleichsmaßstab des Art. 9 DBA-Schweiz seien nur diejenigen Umstände einzubeziehen, die sich auf die Angemessenheit (Höhe) der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Preise auswirken. Eine Gewinnkorrektur, die sich auf den „Grund“ (Üblichkeit der Konditionen, Ernsthaftigkeit) des Vereinbarten erstreckt, sei den Vergleichsmaßstäben des Art. 9 DBA-Schweiz fremd. Auch die neuere Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit eines sog. Treaty Override (vgl. BVerfG v. 15.12.2015) würden der bisherigen BFH-Rechtsprechung zur Sperrwirkung des Art. 9 DBA OECD-MA nicht entgegenstehen, da § 1 AStG kein Treaty Override beinhalte.

Betroffene Normen

Art. 9 DBA-Schweiz, § 1 Abs. 1 AStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, § 8b Abs. 3 KStG
Streitjahr 2003

Anmerkungen

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

Mit Urteilen vom 27.02.2019 (I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#), I R 51/17 und I R 81/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MA keine Sperrwirkung gegenüber der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibung eines unbesicherten Darlehens einer inländischen Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft entfaltet. Denn Art. 9 Abs. 1 OECD-MA beschränke den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG

nicht auf Preisberichtigungen, sondern 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 das Unionsrecht stehe der Einkünftekorrektur nicht entgegen. Im Rahmen von drei weiteren Verfahren (I R 32/17, I R 54/17, I R 5/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH nun seine neue Rechtsprechung zur Fremdunüblichkeit einer fehlenden Darlehensbesicherung sowohl i.S.d. § 1 AStG als auch des Art. 9 OECD-MA verfestigt und weiter ausdifferenziert.

Weitere Verfahren zur Problematik der Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA

Zur Frage, ob der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" die Korrektur einer Teilwertabschreibung nach § 1 Abs. 1 AStG ermöglicht, sind noch weitere Verfahren beim BFH anhängig: I R 34/18 (Hessisches FG, Urteil vom 29.08.2018, 2 K 1744/16), I R 14/18 (Sächsisches FG, Urteil vom 27.09.2017, 5 K 1648/12), I R 21/18 (FG Köln, Urteil vom 19.04.2018, 10 K 2115/16) und I R 72/17 (FG Münster, Urteil vom 18.05.2017, 3 K 2872/14 G,F). Es ist zu erwarten, dass der BFH auch im Rahmen dieser Verfahren die neuen Grundsätze aus seinen Urteilen vom 27.02.2019 (I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#), I R 51/17 und I R 81/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) anwenden und ggf. weiter konkretisieren wird.

§ 8b Abs. 3 S. 4 KStG (ab 2008)/ § 3c Abs. 2 S. 2 ff. EStG (ab 2015):

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 ist auch § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG, eine eigene Korrekturvorschrift u.a. für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehensforderungen, zu beachten. Die Regelung des § 3c Abs. 2 S. 2 ff. EStG für privat gehaltene Geschäftsanteile gilt erstmals für nach dem 31.12.2014 beginnende Wirtschaftsjahre.

Fundstelle

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.01.2017, [3 K 2647/15](#), Rev. eingelegt, BFH I R 5/17

Weitere Fundstellen

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

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

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 14.01.2009, I R 52/08, BStBl. II 2009, S. 674

BFH, Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13, BStBl. II 2016, 261

BFH, Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14

BVerfG, Urteil vom 15.12.2015, 2 BvL 1/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF-Schreiben vom 30.03.2016, BStBl. I 2016, S. 455, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 09.02.2017, 5 K 9/15, EFG 2017, 763, BFH-anhängig: I R 19/17, 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.