

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/fg-hamburg-keine-sperrwirkung-durch-dba-fuer-hinzurechnung-wegen-gewinnminderung-aus-teilwertabschreibung.html>

 18.08.2017

Internationales Steuerrecht

FG Hamburg: Keine Sperrwirkung durch DBA für Hinzurechnung wegen Gewinnminderung aus Teilwertabschreibung

Aktuell: Nach dem BFH-Urteil vom 19.02.2020, I R 19/17, beschränkt Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehens- und Zinsforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (Bestätigung des BFH-Urteils vom 27.02.2019, I R 73/16, BStBl. II 2019, S. 394, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

BFH, Urteil vom 19.02.2020, [I R 19/17](#)

FG Hamburg (Vorinstanz):

Der im Hinblick auf eine Wertberichtigung von Darlehensforderungen durchgeführten außerbilanziellen Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG steht Art. 9 Abs. 1 DBA-Türkei und der darin enthaltene Grundsatz des „dealing at arm's length“ nicht entgegen (Abgrenzung zu den zu § 1 AStG ergangenen und diesbezüglich nicht übertragbaren BFH-Urteilen vom 17.12.2014, I R 23/13 und vom 24.06.2015, I R 29/14).

Sachverhalt

Die Klägerin, eine KG, gründete 2010 die D, eine türkische 100%ige Tochtergesellschaft, der sie ein Darlehen gewährte. Zum 31.12.2011 nahm die Klägerin, nach Liquidation der D, eine Teilwertabschreibung auf das Darlehen vor. Strittig war, ob diese Teilwertabschreibung ggf. unter Berücksichtigung eines Rückhalts im Konzern gerechtfertigt und ob die Wertberichtigung auf der Grundlage von § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG oder § 1 Abs. 1 AStG wieder außerbilanziell hinzuzurechnen war. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die von der Klägerin vorgenommene Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen bzw. außerbilanziell wieder hinzuzurechnen sei.

Entscheidung

Die vom Finanzamt vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnung der vorgenommenen Teilwertabschreibung sei rechtmäßig.

Grundsätzlich hätten die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung vorgelegen. Insbesondere schließe der Konzernrückhalt eine Teilwertabschreibung auf Forderungen gegen eine Tochtergesellschaft nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 24.06.2015, entgegen BMF-Schreiben vom 29.03.2011). Die Klägerin hätte aufgrund der zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Umstände nicht von einer Werthaltigkeit ihrer Forderung gegenüber der D ausgehen und auch im Rahmen der Liquidation nicht mit Veräußerungserlösen rechnen können.

Allerdings habe das Finanzamt diese Gewinnminderung zu Recht gem. § 8b Abs. 3 S. 3 und 4 i.V.m. § 8b Abs. 6 KStG außerbilanziell wieder hinzugerechnet.

Es könne (zunächst) dahinstehen, ob die Hinzurechnung der Teilwertabschreibung auch auf der Grundlage von § 1 AStG gestützt werden könnte, denn nach § 1 Abs. 1 S. 3 AStG ist § 8b Abs. 3 KStG gegenüber § 1 AStG vorrangig.

Gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 und 4 KStG lägen die Voraussetzungen für die fehlende Berücksichtigung der Gewinnminderung bei der Ermittlung des Einkommens dem Grunde nach vor. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG ergänze in diesem Zusammenhang den generellen Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG erkennbar zu dem Zweck, dessen Umgehung mittels eines Gesellschafterdarlehens zu verhindern (vgl. BFH-Urteil vom 12.03.2014). Auch scheide eine Ausnahme vom Abzugsverbot im Streitfall mangels erfolgreichen Fremdvergleichs nach § 8b Abs. 3 S. 6 KStG aus.

Der durchgeführten Einkünftekorrektur stehe auch Art. 9 Abs. 1 DBA-Türkei und der darin enthaltene Grundsatz des „dealing at arm's length“ des Art. 9 Abs. 1 OECD MA nicht entgegen. Zu § 1 AStG hat der BFH mit zwei Entscheidungen vom 17.12.2014 und vom

24.06.2015 (beachte aber BMF-Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016) entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD MA eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten nur dann ermögliche, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. Er ermögliche indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise ungesichert gegeben hat. Insoweit scheitere eine nationale Korrektur der Teilwertabschreibung nach § 1 AStG an der Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD MA (bzw. dem Art. 9 Abs. 1 OECD MA entsprechenden DBA-Klauseln).

Diese zu § 1 AStG ergangene BFH-Rechtsprechung sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht übertragbar. Art. 9 Abs. 1 DBA-Türkei entfalte vielmehr keine Sperrwirkung für die Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG, da letztere eine andere Zielrichtung habe. Während § 1 AStG den Fremdvergleichsmaßstab bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu bestimmen versuche, handele es sich bei § 8b Abs. 3 KStG um eine unilaterale Missbrauchsvermeidungsnorm, in der der Fremdvergleichsmaßstab nur einen Teilaspekt darstelle, der lediglich die Exkulpation durch Drittvergleich ermögliche (vgl. FG Münster, Urteil vom 17.08.2016).

Betroffene Norm

§ 8b Abs. 3 S. 3 und 4 KStG

Streitjahr 2011

Fundstellen

BFH, Urteil vom 19.02.2020, [I R 19/17](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

[Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 09.02.2017, 5 K 9/15](#), EFG 2017, 763

Weitere Fundstellen

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 12.03.2014, [I R 87/12](#), BStBl. II 2014, S. 859, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG, Urteil vom 17.08.2016, [10 K 2301/13 K](#), EFG 2016, S. 1810

BMF, Schreiben vom 30.03.2016, IV B 5 -S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, S. 455

BMF, Schreiben vom 29.03.2011, IV B 5-S 1341/09/10004, BStBl. I 2011, S. 277

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.