BFH: Einkünfteberichtigung bei Teilwertabschreibung infolge unbesichertem Darlehen

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

Mit Urteil vom 27.02.2016 hat der BFH entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die außerbilanzielle Korrektur einer gewinnmindernden Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens nach § 1 Abs. 1 AStG nicht nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gesperrt ist. Zudem vertritt der BFH in seinem Urteil die Auffassung, dass eine fehlende Darlehensbesicherung auch im Falle eines sog. Konzernrückhalts ein nicht fremdüblicher Umstand ist (siehe Anmerkung).

BFH-Urteil vom 27.02.2016, I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH-Urteil vom 17.12.2014

Aus der Sperrwirkung des abkommensrechtlichen dealing at arm's length Grundsatzes nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen gegenüber § 1 AStG folgt, dass eine Einkünftekorrektur nur dann zulässig ist, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Die Korrektur einer Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung wegen fehlender Besicherung ist jedoch nicht geboten (entgegen BMF-Schreiben vom 29.03.2011). Das gilt jedenfalls bei Vorliegen eines sog. Konzernrückhalts, der als fremdübliche Sicherheit anzuerkennen ist.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, ist alleinige Gesellschafterin und Organträgerin der I-GmbH. In den Streitjahren 2004 bis 2007 gewährte die I-GmbH ihrer US-amerikanischen Tochtergesellschaft jeweils mit 5 % jährlich verzinsten, unbesicherten Darlehen, die bereits im jeweiligen Jahr ihrer Hingabe in (nahezu) voller Höhe einzelwertberichtigt wurden. Das Finanzamt erkannte die Wertberichtigungen dem Grunde nach an, rechnete diese aber in voller Höhe aufgrund von § 1 AStG dem Einkommen der Klägerin als Organträgerin der I-GmbH wieder hinzu. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass die Teilwertabschreibungen infolge der unterbliebenen Besicherung eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG auslöse.

Selbst wenn alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG erfüllt wären, müsste eine Einkünftekorrektur wegen einer fehlenden Darlehensbesicherung hiernach nämlich ausscheiden, weil sie sich nicht mit der im Streitfall einschlägigen Abkommenslage nach Maßgabe von Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 (entspricht Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen) und mit dem darin bestimmten Fremdvergleichsmaßstab verträge. Die genannte Abkommensvorschrift enthalte mit § 1 Abs. 1 AStG inhaltlich vergleichbare Gewinnkorrekturvorschriften für untereinander verbundene Unternehmen ("dealing at arm's length"). Sie erfordere allerdings eine innerstaatliche Rechtsgrundlage, die ihrerseits die Gewinnkorrektur nach Maßgabe des Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 ermögliche. Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 lege nur den Rahmen und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest. Zugleich komme der Vorschrift als Ausprägung der sog. Schrankenwirkung des Abkommens begrenzende Wirkung zu.

Der BFH hat im Urteil vom 11.10.2012 zum Verhältnis von Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und § 8 Abs. 3 S. 2 KStG 2002 entschieden, dass in den maßgeblichen Vergleichsmaßstab des Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nur diejenigen (Sachverhalts-)Umstände einbezogen seien, welche die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren. Eine Gewinnkorrektur, die sich gleichermaßen auf dessen "Grund" (Üblichkeit der Konditionen, Ernsthaftigkeit) erstreckt, sei den Vergleichsmaßstäben des "dealing at arm's length" als Gegenstand der Angemessenheitsprüfung fremd. Dies treffe in gleichem Maße zum Verhältnis von Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und § 1 Abs. 1 AStG zu. Auch hier könne eine Einkünftekorrektur im Ergebnis deshalb nur dann in Betracht kommen, wenn

der vereinbarte Preis seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. Bedingungen, welche im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen vereinbart worden seien, könnten sich deswegen in Einklang mit dem abkommensrechtlich zulässigen Korrekturmaßstab auf die nach § 1 Abs. 1 AStG vorzunehmende Einkommenskorrektur regelmäßig bloß dann auswirken, wenn sie tatsächlichen Einfluss auf die Höhe der Leistungsbedingungen nähmen. Im Einzelfall könnten dazu auch die Risiken gehören, die aus einer fehlenden Darlehensbesicherung resultierten.

Im Streitfall sei allerdings der sog. Konzernrückhalt zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines solchen Rückhalts könne sich eine Kompensation der fehlenden Besicherung durch den vereinbarten Zinssatz erübrigen, solange der beherrschende Gesellschafter die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft sicherstelle. Auch nach Auffassung des BMF (Schreiben vom 29.03.2011) sei für die Prüfung des Zinssatzes der Konzernrückhalt als fremdübliche Sicherheit anzuerkennen mit der Folge, dass das Fehlen einer vereinbarten Sicherheit nicht zur Anpassung des Zinssatzes führe, da der Konzernrückhalt für sich genommen eine ausreichende Sicherheit darstelle.

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 1 AStG, Art. 9 Abs. 1 DBA-USA, Art. 9 Abs. 1 OECD-MA
Streitjahre 2004 bis 2007

Anmerkungen

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

Mit Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16, 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). 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 schließe dies aber die betriebliche Veranlassung nicht aus. Auch das Unionsrecht stehe der Einkünftekorrektur nicht entgegen.

FG Münster, Urteil vom 18.05.2017, 3 K 2872/14 G,F, BFH-anhängig: I R 72/17

Mit Urteil vom 18.05.2017 hatte das FG Münster sich der (inzwischen überholten) BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 17.12.2014 und vom 24.06.2015) angeschlossen (entgegen FV gem. Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016) und entschieden, dass Art. 9 OECD-Musterabkommen (hier Art. 9 DBA Polen) die Anwendung von Art. 1 AStG sperrt. Aufgrund der aktuellen Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ist allerdings zu erwarten, dass der BFH das anhängige Verfahren unter Berücksichtigung seiner Grundsätze im Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16) beurteilen wird.

Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016

Mit seinem Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016 hat das BMF das BFH-Urteil vom 17.12.2014 insoweit für nicht anwendbar erklärt, als es eine Sperrwirkung von DBA-Normen, die inhaltlich Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, gegenüber § 1 AStG angenommen hat.

BFH-Urteil vom 24.06.2015

Mit Urteil vom 24.06.2015 hat der BFH die Grundsätze seines hier besprochenen Urteils vom 17.12.2014 insoweit bestätigt, als es um die Frage geht, ob und inwieweit der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: nach Art. IV DBA-Großbritannien 1964) eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. des StVergAbG vom 16.05.2003 ermögliche. Auch diesem Urteil steht mittlerweile die aktuelle Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)) entgegen.

Abweichend zu seinem Urteil vom 17.12.2014 hat er nun jedoch entschieden, dass der sog. Rückhalt im Konzern die handels- wie steuerrechtlich gebotene Teilwertabschreibung einer konzerninternen Darlehensforderung nicht beeinflusst (entgegen BMF Schreiben vom 29.03.2011). Dieser Grundsatz wird bestätigt im aktuellen Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Weitere Verfahren zur Problematik der Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA gegenüber § 1 Abs. 1 AStG

Zur Frage, ob der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" die Korrektur einer Teilwertabschreibung nach § 1 Abs. 1 AStG ermöglicht, sind weitere Verfahren beim BFH anhängig: I R 5/17 (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.01.2017, siehe [Deloitte Tax-News](#)) und I R 56/17 (FG Köln, Urteil vom 17.05.2017, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Es ist zu erwarten, dass der BFH im Rahmen dieser Verfahren die neuen Grundsätze aus seinem Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16) anwenden und ggf. weiter konkretisieren wird.

Zur Problematik der Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA gegenüber § 8b Abs. 3 KStG
siehe hierzu Urteile des FG Hamburg vom 09.02.2017 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) und des FG Münster vom 17.08.2016.

Vorinstanz

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.01.2013, 12 K 12056/12, EFG 2013, S. 1560, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.12.2014, [I R 23/13](#)

BMF, Schreiben vom 30.03.2016, Nichtanwendungserlass wegen Sperrwirkung von DBA-Normen, [IV B 5 - S 1341/11/10004-07](#)

Weitere Fundstellen

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

Finanzgericht Münster, Urteil vom 18.05.2017, 3 K 2872/14 G, F, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt: I B 57/17

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 28.03.2014, 6 K 4087/11 F, EFG 2014, S. 1275, BFH-anhängig: I R 29/14

BFH, Urteil vom 11.10.2012, I R 75/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, 01.06.2016

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.