

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-verhaeltnis-von-para-1-abs-1-astg-und-verdeckter-gewinnausschuetzung-in-grenzueberschreitendem-dreiecksverhaeltnis.html>

📅 17.09.2020

Unternehmensteuer

BFH: Verhältnis von § 1 Abs. 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung in grenzüberschreitendem Dreiecksverhältnis

Bei einem nicht fremdüblichen Verzicht auf Darlehenszinsen in grenzüberschreitenden Dreieckskonstellationen zwischen nahestehenden Personen kann es zu einer gewinnerhöhenden Einkünftekorrektur kommen. Für den Fall, dass diese auf die – grundsätzlich unionsrechtskonforme – Vorschrift des § 1 Abs. 1 AStG gestützt wird, verweist der BFH auf die EuGH-Rechtsprechung zum Hornbach Fall (Urteil vom 31.05.2018, C-382/16), wonach dem Steuerpflichtigen der Nachweis von wirtschaftlichen Gründen für ein Abweichen vom Fremdvergleich ermöglicht werden muss.

Weiterhin ist im Fall einer Einkünftekorrektur das Verhältnis von § 1 Abs. 1 AStG und einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beachten. Der BFH geht von einem Nebeneinander der beiden Vorschriften ohne Vorrangverhältnis aus (entgegen BFH-Urteil vom 09.11.1988, I R 335/83). Soweit die Rechtsfolgen der beiden Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft.

Sachverhalt

Die inländische X-GmbH, war Alleingesellschafterin und zugleich Organträgerin der inländischen A-GmbH. Außerdem war sie Alleingesellschafterin der C-s.r.o mit Sitz in Tschechien. Die X-GmbH als Muttergesellschaft und die A-GmbH als Schwestergesellschaft gewährten der ausländischen C-s.r.o jeweils Darlehen mit einer fremdüblichen Verzinsung. Später wurden die Darlehen jedoch rückwirkend sowie für die Zukunft zinsfrei gestellt.

Das Finanzamt rechnete auf Ebene der X-GmbH die (fremdüblichen) Zinseinnahmen in den Streitjahren 2003 und 2004 außerbilanziell wieder hinzu. Das FG wies die dagegen erhobene Klage ab. In dem Verzicht der X-GmbH und der A-GmbH auf die bis zum Verzicht entstandenen Zinsansprüche liege eine verdeckte Einlage in die C-s.r.o. Hinsichtlich des Verzichts auf zukünftige Zinsen sei eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG durch Ansatz einer fremdüblichen Verzinsung vorzunehmen.

Entscheidung

Auch wenn der BFH mangels vorinstanzlicher Feststellungen einige Streitfragen an das FG zurückverweist, sind dem Urteil wichtige Grundsätze zur Einkünftekorrektur in grenzüberschreitenden Dreiecksverhältnissen zu entnehmen.

I. Mutter-Tochter-Darlehen (X-GmbH an C-s.r.o)

a. Verzicht auf bereits entstandene Zinsforderungen

Einkünftekorrektur nach Grundsätzen der verdeckten Einlage

Nach Auffassung des BFH stellt der Verzicht auf die bis zum Zeitpunkt der Verzichtserklärung entstandenen Zinsforderungen eine durch das Gesellschaftsverhältnis begründete verdeckte Einlage der X-GmbH in die C-s.r.o dar. Da die Zinsforderungen insoweit bereits entstanden waren, handelt es sich um einen bilanzierbaren und damit einlagefähigen Vermögensvorteil. Der Beteiligungsbuchwert der X-GmbH an der C-s.r.o ist infolge der verdeckten Einlage grundsätzlich entsprechend gewinnwirksam zu erhöhen.

Werthaltigkeit der Zinsforderungen

Im Urteilsfall fehlt es allerdings an Feststellungen des FG, ob bzw. inwieweit die Zinsforderungen im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig waren. Denn ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Forderungsverzicht führt nur in Höhe des Teilwerts der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts zu einer verdeckten Einlage (BFH-Urteil vom 09.06.1997, GrS 1/94). Bei der Ermittlung der Werthaltigkeit gilt nach Aussage des BFH zu beachten, dass zwischen der Forderung auf Rückzahlung des Darlehens und der Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen zu unterscheiden ist; es handelt sich um zwei getrennt voneinander zu bilanzierende, eigenständige Forderungen (BFH-Urteil vom

11.11.2015, I R 5/14).

Fehlende Darlehens-Besicherung

Falls und soweit die Zinsforderungen wertlos waren – und somit insoweit keine verdeckte Einlage vorliegt – sowie (ex ante) keine werthaltige Besicherung der Zinszahlungen bestand, wird das FG zu prüfen haben, ob eine fehlende Besicherung im Zeitpunkt des Darlehensabschlusses fremdüblich war. Sollte die fehlende Besicherung der Zinsforderungen im Zeitpunkt des Darlehensabschlusses nicht fremdüblich gewesen sein, wird das FG zu berücksichtigen haben, dass die Gewinnminderung, die hierauf beruht, außerbilanziell gemäß § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren ist.

b. Verzicht auf zukünftige Zinsforderungen

Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG

Unstreitig ist, dass die nachträgliche Vereinbarung zwischen den i.S.v. § 1 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 3 AStG nahestehenden Personen X-GmbH und C-s.r.o über die künftige Zinslosigkeit nicht fremdüblich ist. Nach Auffassung des BFH ist diese Gewinnminderung nach § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren. Denn zwischen Mutter und Tochter bestand eine Geschäftsbeziehung i.S.v. § 1 Abs. 4 AStG. Für diese kommt es nach der Gesetzesbegründung zur AStG-Neufassung ab 2003 nicht mehr darauf an, ob die Darlehensnehmerin ihre unternehmerische Funktion mangels Eigenkapitalausstattung nicht erfüllen könnte. Nach Aussage des BFH sind damit die Voraussetzungen einer Gewinnkorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG grundsätzlich erfüllt.

Wirtschaftliche Gründe für eine fremdunübliche Vereinbarung

Der gewinnerhöhenden Korrektur könnte jedoch entgegenstehen, dass die X-GmbH – entgegen der Rechtsprechung des EuGH (Urteil „Hornbach-Baumarkt“ vom 31.05.2018, C-382/16) – nicht die Möglichkeit hatte, Gründe für die Zinslosigkeit nachzuweisen. Denn nach der EuGH-Rechtsprechung ist § 1 Abs. 1 AStG eine grundsätzlich zur ausgewogenen Aufteilung des Besteuerungsrechts gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 AEUV), solange der Steuerpflichtigen die Möglichkeit hat, etwaige wirtschaftliche Gründe für sein Handeln vorzubringen. Im Streitfall hat das FG keine Feststellungen zu etwaigen wirtschaftlichen Gründen für die Zinslosigkeit zugunsten der C getroffen und ist nun angewiesen entsprechende Feststellungen nachzuholen.

Das FG wird sodann davon auszugehen haben, dass die im EuGH-Urteil genannten wirtschaftlichen Gründe (hier: "gewisse" Finanzierungsverantwortung der Klägerin für C s.r.o.; Partizipation an deren Erfolg z.B. über Gewinnausschüttungen) nicht i.S. eines Automatismus Vorrang vor der Wahrung der territorialen Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten haben. Der BFH interpretiert den EuGH vielmehr so, dass das nationale Gericht Gründe dieser Art 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 (BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16).

Keine Vorwirkung des Gemeinschaftsrechts

Der BFH stellt in seinem Urteil jedoch klar, dass die Bestimmungen des Unionsrechts erst vom Zeitpunkt des Beitritts eines Mitgliedstaats an verbindlich sind, so dass sie keine "Vorwirkung" für vor dem Beitritt bereits abgeschlossene Sachverhalte entfalten. Das bedeutet, dass die Niederlassungsfreiheit erst auf Gewinnminderungen ab dem Unionsbeitritt Tschechiens (Sitzstaat der C-s.r.o), d.h. ab 01.05.2004, anwendbar ist.

II. Schwestergesellschaften-Darlehen (A-GmbH an C-s.r.o)

a. Verzicht auf bereits entstandene Zinsforderungen

Einkünftekorrektur nach Grundsätzen der Dreiecks-vGA

Nach ständiger Rechtsprechung führt der Verzicht gegenüber der Schwestergesellschaft bei der vorteilsgewährenden A-GmbH zunächst zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) an die Muttergesellschaft X-GmbH, die das Einkommen der A-GmbH nicht mindern darf (= sog. Dreiecks-vGA). Bei der X-GmbH als Organträgerin der A-GmbH ist die vGA als vorweggenommene Gewinnabführung anzusehen (BFH-Urteil vom 22.08.2007, I R 32/06). Da ein der vorweggenommene Gewinnabführung entsprechender Betrag jedoch bereits im nach § 14 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 S. 1 KStG zuzurechnenden Einkommen der A enthalten ist und die Zurechnung nicht zu einer doppelten Besteuerung führen darf, ist die vorweggenommene Gewinnabführung bei der Ermittlung des eigenen Einkommens der X-GmbH außer Ansatz zu lassen (BFH-Urteil vom 18.12.2002, I R 51/01; R 14.6 Abs. 4 S. 1 KStR,

R 14.7 Abs. 2 KStR).

Die Weiterleitung des erhaltenen Vorteils von der Muttergesellschaft X-GmbH an die C-s.r.o ist sodann – in Höhe des vom FG zu bestimmenden werthaltigen Teils – als verdeckte Einlage in die C-s.r.o zu behandeln, die bei der X-GmbH den Beteiligungsbuchwert an der C-s.r.o erhöht. Da der X-GmbH jedoch das die vGA enthaltende Einkommen der A-GmbH zugerechnet wird, ist zur Vermeidung der Doppelbelastung wiederum ein Betrag in Höhe der vGA außer Ansatz zu lassen. Offen bleiben könnte vorliegend, ob diese Kürzung aus dem hinzuzurechnenden Einkommen der A-GmbH (so noch BFH-Urteil vom 20.08.1986, I R 150/82) oder bei der Einkommensermittlung der Klägerin selbst erfolgt (R 14.7 Abs. 2 S.2 KStR 2015) oder ob es sich hierbei um einen Vorgang handelt, der lediglich rein vermögensumschichtenden Charakter hat; jedenfalls bliebe die durch die verdeckte Einlage bewirkte Erhöhung des Beteiligungswerts nach sämtlichen Varianten insgesamt außer Ansatz.

b. Verzicht auf zukünftige Zinsforderungen

Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG

Wie bereits in Bezug auf das Mutter-Tochter-Darlehen ausgeführt, ist laut Auffassung des BFH die Gewinnminderung durch die fremdunübliche zinslose Darlehensgewährung nach innerstaatlichem Recht nach § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren, da die beiden Schwestergesellschaften einander nahestehende Personen sind.

Rangordnungsverhältnis zwischen § 1 Abs. 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG)

Zwar ist § 1 Abs. 1 AStG nach dem Gesetzeswortlaut nur "unbeschadet anderer Vorschriften" anzuwenden und es käme auf Ebene der A auch eine Korrektur nach der allgemeinen Regelung für vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in Betracht, jedoch ergebe sich aus dieser Formulierung kein Vorrang einer vGA. Vielmehr überlagern sich nach Auffassung des BFH die beiden Vorschriften. Soweit die Rechtsfolgen nicht voneinander abweichen, lässt der BFH die Wahl zu, welche von ihnen vorrangig geprüft wird. Der BFH wähnt sich damit im Widerspruch zu seiner Auffassung im BFH-Urteil vom 09.11.1988 (I R 335/83), an der er nun nicht mehr festhalten möchte. In diesem Urteil aus 1988 sah der BFH den Anwendungsbereich von § 1 AStG als nicht eröffnet an, da er den Gesetzeswortlaut "unbeschadet anderer Vorschriften" so auslegte, dass § 1 AStG „nicht zum Zuge kommt, soweit nach anderen Vorschriften die Einkünfte zu erhöhen sind“.

Rechtsfolgenvergleich zwischen § 1 Abs. 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S.2 KStG)

Der Rechtsfolgenvergleich führt im Streitfall dazu, dass der Fremdvergleich nach § 1 Abs. 1 AStG eine weitergehende – und damit die vGA-Regelung ausschließende – Gewinnberichtigung ergibt. Zwar würde der Ansatz einer vGA auf Ebene der vorteilsgewährenden A-GmbH zunächst ebenfalls zu einer Erhöhung führen, die der X-GmbH als Organträgerin zugerechnet würde. Da es sich bei dem Vorteil, das Darlehen zukünftig zinslos zu nutzen, jedoch um kein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt und dieser im Zusammenhang mit der Beteiligung der X-GmbH an der C-s.r.o. „verbraucht“ wird, würde zugleich das Einkommen der X-GmbH gemindert mit der Folge, dass die Zinseinnahmen im Ergebnis nicht erfasst würden. Bestätigt wird dieses Ergebnis schließlich durch die (erst nach den Streitjahren) im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 eingefügte Norm des § 1 Abs. 1 S. 4 AStG, nach der die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen sind, wenn die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften führt.

Wirtschaftliche Gründe für eine fremdunübliche Vereinbarung – Keine Vorwirkung des Gemeinschaftsrechts

Auch für diesen Sachverhalt sind jedoch weitere Sachaufklärungen des FG zu der Frage erforderlich, ob die Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG den unionsrechtlichen Anforderungen entspricht (siehe Ausführungen oben zum Nachweis für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des nicht fremdüblichen Geschäfts (EuGH-Urteil „Hornbach-Baumarkt“) sowie zu Frage der Vorwirkung des Gemeinschaftsrechts).

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 1 AStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

Streitjahre 2003, 2004

Vorinstanz

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.01.2016, 3 K 653/11, EFG 2016, S. 1328

Fundstelle

BFH, Urteil vom 27.11.2019, [I R 40/19](#), nach Zurückverweisung anhängig unter: I R 14/16

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl II 1998, S. 307

BFH, Urteil vom 11.11.2015, I R 5/14, BStBl II 2016, S. 491

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, BStBl II 2019, S. 394 siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 22.8.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, S. 961

BFH, Urteil vom 18.12.2002, I R 51/01, BStBl II 2005, S. 49

BFH, Urteil vom 20.08.1986, I R 150/82, BStBl II 1987, S. 455

BFH, Urteil vom 09.11.1988, I R 335/83, BStBl II 1989, S. 510

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

BFH, Urteil vom 09.11.1988, I R 335/83, BStBl. II 1989, S. 510

www.deloitte-tax-news.de

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.