

WTS Tax Newsletter

Internationales Steuerrecht

Prof. Dr. Dietmar Gosch, RA, StB, Vorsitzender Richter am
Bundesfinanzhof a.D., Partner

Dr. Johannes Suttner, StB, Manager

Bundesverfassungsgericht hebt BFH-Urteil vom 27.2.2019 – I R 73/16 – auf

Am 31.3.2021 veröffentlichte das Bundesverfassungsgericht seinen (Kammer-)Beschluss vom 4.3.2021 (2 BvR 1161/19) über die Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil vom 27.2.2019 (I R 73/16). Mit dem Beschluss hoben die Verfassungsrichter das BFH-Urteil auf und wiesen die Sache an den BFH zur erneuten Entscheidung zurück. Das BFH-Urteil vom 27.2.2019 hatte hohe Wellen geschlagen. Es war das erste in einer Reihe von Urteilen, mit denen der BFH in wichtigen Punkten seine Rechtsprechung zur Konzernfinanzierung änderte.

1. Ausgangsfall vor dem BFH

Im Streitfall vor dem BFH war eine inländische GmbH über ihre inländische Organgesellschaft an einer belgischen Kapitalgesellschaft (N.V.) beteiligt. Die inländische Organgesellschaft führte für ihre belgische Tochter, an der sie mit 99,98 % beteiligt war, ein verzinstes Verrechnungskonto. Sicherheiten musste die belgische Tochter nicht leisten. Beide Gesellschaften vereinbarten hinsichtlich des wertlosen Teils der Forderung gegen die belgische N.V. einen Forderungsverzicht gegen Besserschein. Dieser Betrag wurde bei der inländischen Organgesellschaft gewinnmindernd ausgebucht. Das Finanzamt „neutralisierte“ diesen Betrag aufgrund von § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung.

Aufgrund der „alten“ Rechtsprechung des BFH gab das FG Düsseldorf (Urteil vom 12.11.2015, 6 K 2095/13 K) der Klägerin Recht, die gegen die Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG klagte. Denn nach jener Rechtsprechung ließ Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur zu, wenn der vereinbarte Darlehenszins seiner Höhe nach dem Fremdvergleich nicht standhält (BFH-Urteile vom 24.6.2015, I R 29/14, und vom 17.12.2014, I R 23/13).

Im Revisionsverfahren argumentierte der BFH aber nun, dass es sich bei der fehlenden Besicherung um „vereinbarte Bedingungen“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA handelt, die fremdunüblich sind. Die fehlende Besicherung sei zudem auch eine Bedingung für die Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 Abs. 4 AStG, die zu einer Einkünfte minderung im Inland nach dem Veranlassungsprinzip führte.

Zugleich kam der BFH zu dem Schluss, dass der sog. Konzernrückhalt lediglich ein „Topos“ sei und die Üblichkeit zum Ausdruck bringe, konzerninterne Darlehen nicht wie unter Fremden üblich zu besichern. Dieser stehe daher der gewinnmindernden Ausbuchung einer Forderung nicht entgegen. Die Gewinnminderung unterlag damit in voller Höhe der Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG.

2. Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil

Gegen das BFH-Urteil erhob die GmbH Verfassungsbeschwerde vor dem Bundesverfassungsgericht, da sie ihre Rechte in Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheit vor dem Gesetz) und Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG (Recht auf den gesetzlichen Richter) verletzt sah:

- Im Streitjahr und damit vor Einführung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG (anwendbar ab VZ 2008) unterlagen Konzerndarlehen im Inlandsfall keinen besonderen Anforderungen. Daraus leitete die Beschwerdeführerin eine Ungleichbehandlung des Auslandsfalls ab, der auch nicht durch sachgerechte Gründe gerechtfertigt sei. Insbesondere liegt nach Ansicht der inländischen GmbH keine Gewinnverschiebung ins Ausland vor. Zudem wandte sie sich dagegen, dass der BFH sich nicht mit Konzernstrukturen auseinandersetzte, sondern eine „Stand-alone-Betrachtung“ vornahm.
- Zudem macht die Beschwerdeführerin geltend, dass der BFH seiner Vorlagepflicht aus Art. 267 Abs. 3 AEUV nicht nachgekommen sei. Der BFH habe fälschlicherweise die Relevanz des EuGH-Urteils „Hornbach-Baumarkt“ verneint und sich nicht mit wirtschaftlichen Gründen für die Nichtbesicherung auseinandersetzen wollen. Zudem sei die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit einer unterschiedlichen Behandlung von Gewinnminderungen im In- und Ausland entgegenstehe, noch nicht Gegenstand einer Vorlage gewesen. Da die Nichtvorlage an den EuGH vor diesem Hintergrund nicht mehr verständlich erscheine und offensichtlich unhaltbar sei, sei die inländische GmbH dadurch in ihrem Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt.

3. Stattgebende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Die Verfassungsbeschwerde war erfolgreich!

Das Bundesverfassungsgericht ließ dabei die Frage, ob das BFH-Urteil I R 73/16 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, offen, da es bereits einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG bejahte. Es merkte dennoch Zweifel an, ob das BFH-Urteil mit

Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Willkürverbot vereinbar ist. Bemerkenswert ist, dass das Verfassungsgericht sein wörtliches Unverständnis darüber äußert, warum der BFH von einem werthaltigen Sicherungsrecht als fremdübliche Bedingung im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG ausgehe, insbesondere da er sich weder abstrakt noch konkret mit dieser Frage auseinandersetze. Zudem setze sich der BFH auch nicht mit möglichen Wechselwirkungen zwischen einer fehlenden Besicherung und der Höhe des Zinssatzes auseinander.

Das Verfassungsgericht sah jedenfalls das Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter als verletzt an. Es sei vom BFH nur unzulänglich dargetan worden, weshalb von der Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH abzu-sehen sei. Insbesondere rügt das Bundesverfassungsgericht, dass das BFH-Urteil Unterschiede und Widersprüche zum EuGH-Urteil „Hornbach-Baumarkt“ (C-382/16) aufweist. Daher bestehen Zweifel an der richtigen Anwendung von Unionsrecht durch den BFH:

- Richtig ist die Feststellung des BFH, dass § 1 Abs. 1 AStG im Streitjahr eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, da im reinen Inlandsfall eine entsprechende Einkünftekorrektur vor VZ 2008 unterblieb.
- Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist zwar aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt, wie etwa die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten. Diese kann beeinträchtigt sein, wenn Steuerpflichtige in Form von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen Gewinne verschieben. Der BFH setzt sich nach Ansicht des Verfassungsgerichts aber nicht mit der Frage auseinander, ob § 1 Abs. 1 AStG im vorliegenden Fall diesem Zweck dient. Ein „Hinaustransferieren“ von Gewinnen ergibt sich zudem nicht ohne Weiteres bei der Nichtbesicherung von Darlehen oder bei einer späteren Abschreibung der Darlehensforderung.
- Zudem erkennt der EuGH an, dass wirtschaftliche Gründe für ein fremdunübliches Darlehen vorliegen können, wenn eine Tochtergesellschaft mangels Eigenkapital auf Fremdkapital angewiesen ist. Die Auffassung des BFH, dass für die Gewährung eines unbesicherten Darlehens bei unzureichender Eigenkapitalausstattung keine wirtschaftlichen Gründe vorliegen können, widerspreche diesem Grundsatz. Auch diesen Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung lässt der BFH nach Ansicht des Verfassungsgerichts unbegründet.

Da angesichts der offenkundigen Widersprüche zum EuGH-Urteil „Hornbach-Baumarkt“ eine Nichtvorlage des BFH an den EuGH nicht verständlich ist, hob das Bundesverfassungsgericht das Urteil I R 73/16 auf und wies die Sache an den BFH zurück.

4. Folgen für die Praxis

Der BFH muss sich der Sache also erneut annehmen. Einerseits könnte er nun einleuchtend darlegen, dass er für den vorliegenden Fall die Rechtsprechung des EuGH als zweifelsfrei geklärt ansieht („acte claire“). Andererseits könnte – und sollte – er die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit der Korrektur einer Gewinnminderung aus einem unbesicherten Darlehen nach § 1 Abs. 1 AStG entgegensteht, nunmehr dem EuGH zur Klärung vorlegen.

So oder so – der BFH wird sich noch einmal die Frage zu Herzen nehmen müssen, welche Rolle die Konzernzugehörigkeit bei einem unbesicherten Konzerndarlehen spielt. Dies ergibt sich zum einen aus der vom EuGH aufgezeigten Möglichkeit des Nachweises wirtschaftlicher Gründe, die auch in der Konzernzugehörigkeit ihre Ursache haben können. Zum anderen blieb der BFH bisher Ausführungen zu einem werthaltigen Sicherungsrecht zwischen fremden Dritten schuldig. Hier bestehen nach wie vor Zweifel, ob die Forderung des BFH nach einer Vollbesicherung dem Prüfungsmaßstab von Art. 3 Abs. 1 GG standhält.

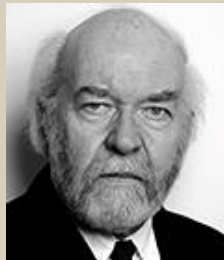
Nicht ganz von der Hand zu weisen ist auch die Erwartung, dass der I. Senat doch noch einmal „in sich geht“ und hinsichtlich der Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA an seine „alte“ Rechtsprechung anknüpft. Die Aufhebung des Leiturteils I R 73/16 durch das Bundesverfassungsgericht bietet hierzu hinreichend Anlass, auch wenn seitdem weitere einschlägige Urteile ergangen sind.

Bei Geschäftsbeziehungen innerhalb der EU sollten Steuerpflichtige jedenfalls genau prüfen, ob nicht doch wirtschaftliche Gründe einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG entgegenstehen. Uneingeschränkt offenzuhalten sind hierbei Altfälle vor VZ 2008, also vor Einführung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG durch das JStG 2008. Gleiches betrifft – für VZ ab 2015 – die Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG auf einschlägige Konzernfinanzierungssituationen, wenn das Darlehen von einer natürlichen Person gewährt wird und deswegen das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 2 ff. EStG greift. Vor dem Hintergrund eines künftigen möglicherweise abweichenden Urteils im Verfahren I R 73/16 und einer nicht auszuschließenden Änderung der „neuen“ Rechtsprechung zur Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sollten Steuerpflichtige zudem abkommensrelevante Sachverhalte für Änderungen offenhalten. Hierzu gehören auch Sachverhalte, bei denen § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG zur Anwendung kommt, und damit auch der Fremdvergleich nach dessen Satz 6, für den Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ebenfalls eine Sperrwirkung entfalten könnte.

Herausgeber

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
wts.com/de | info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion



Prof. Dr. Dietmar Gosch

Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D.
Telefon +49 89 28646 1080
dietmar.gosch@wts.de



Dr. Gabriele Rautenstrauch

Partner
Steuerberaterin
Telefon +49 89 28646 1344
gabriele.rautenstrauch@wts.de



Dr. Johannes Suttner

Manager
Steuerberater
Telefon +49 89 28646 1970
johannes.suttner@wts.de

Informationen zu unseren weiteren Standorten und Ansprechpartnern finden Sie hier: <https://wts.com/de-de/wts-in-deutschland/standorte>

Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.